

UiO • Det juridiske fakultet

Advokaters taushetsplikt og opplysningsplikten etter ligningsloven

Særlig om speilkopiering ved kontrollundersøkelser hos skattyter

Kandidatnummer: 692

Leveringsfrist: 25.4.2014

Antall ord: 17 708



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens tema og problemstillinger	1
1.2	Avgrensninger	1
1.3	Temaets aktualitet	1
1.4	Den videre fremstillingen	2
2	GENERELT OM ADVOKATERS TAUSHETSPLIKT	3
2.1	Begrunnelse og hjemmelsgrunnlag	3
2.1.1	Hjemmelsgrunnlag	3
2.1.2	Begrunnelse	4
2.2	Innholdet i taushetsplikten	6
2.2.1	Innledning	6
2.2.2	Personelle krav	6
2.2.3	Hvilke opplysninger er underlagt taushetsplikt	9
2.2.4	Stillingsbegrepet – "i stillings medfør"	13
3	SKATTYTERS OPPLYSNINGSPLIKT	15
3.1	Taushetspliktens betydning for skattyters opplysningsplikt	15
3.2	Samtykke til innsyn i taushetsbelagte opplysninger	17
3.2.1	Vilkår for gyldig samtykke	17
3.2.2	Virkningen av tilbakekall av samtykket	20
3.3	Speilkopiering	21
3.3.1	Innledning og problemstilling	21
3.3.2	Ligningslovens sikring av skattyters interesser	23
3.3.3	Hvordan problemstillingen løses på andre rettsområder	26
3.3.4	Kildenes betydning for ligningslovens regulering av speilkopier	30
3.3.5	Forholdet til EMK art. 8	34
4	ADVOKATERS OPPLYSNINGSPLIKT OM SKATTYTERS FORHOLD	43
4.1	Hovedregel	43
4.2	Unntak	44

4.2.1	Opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 2	44
4.2.2	Dokumentasjonsplikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 5	46
5	AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER	48
5.1	Oppsummering	48
5.2	Utfordringer ved ytterligere unntak fra taushetsplikten	49
6	LITTERATURLISTE	52

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstillinger

Oppgavens tema er forholdet mellom advokaters taushetsplikt og opplysningsplikten etter ligningsloven. I denne sammenheng vil det bli redegjort for følgende tre problemstillinger: (i) når foreligger det et gyldig samtykke til innsyn i opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt, og hvilke konsekvenser har et tilbakekall av samtykket, (ii) gir ligningslovens regler om speilkopiering skattyter et tilstrekkelig vern mot innsyn i advokatkorrespondanse, herunder om dagens regelverk oppfyller de krav som stilles etter Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonen (EMK) artikkel 8, og (iii) hvilke opplysninger er advokater pålagt å gi ligningsmyndighetene om egne klienter etter ligningsloven? Av de tre problemstillingene er den andre den mest omfattende.

1.2 Avgrensninger

I oppgaven vil de viktigste norske rettskildene og de mest sentrale avgjørelsene fra Den Europeiske Menneskerettighetsdomstolen (EMD) bli behandlet. Problemstillingene som reises retter seg først og fremst mot juridiske personer som skattytere. Begrepet "skattyter" sikter derfor til større selskaper, og ikke privatpersoner. Det vil ikke bli redegjort for hvilken betydning taushetsplikten har for advokaters opplysningsplikt, når advokaten selv er skattyter. Når det henvises til advokaters opplysningsplikt, er det advokaters plikt til å gi opplysninger om andre skattytere det siktes til.

1.3 Temaets aktualitet

Forholdet mellom advokaters taushetsplikt og opplysningsplikten etter ligningsloven har vært mye debattert de siste årene. Tidligere var det tradisjon for at både skattyter og dens advokat overleverte advokatkorrespondanse til ligningsmyndighetene. I Rt. 2008 s. 158 uttalte imidlertid Høyesterett i et obiter dictum at skattyters opplysningsplikt ikke omfatter opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt. Uttalelsen har medført at både skattytere, advokater og ligningsmyndighetene har blitt mer bevisst grensedragningen mellom opplysninger underlagt taushetsplikt og opplysninger underlagt opplysningsplikt. Et resultat av dette er at spørsmålet om skattyter har gitt samtykke til innsyn har blitt aktualisert, da taushetsbelagte opplysninger kan videreformidles til tredjepersoner dersom den som har krav på hemmelighold samtykker.

Parallelt med denne bevisstgjøringen har ligningsmyndighetene i økende grad tatt i bruk speilkopiering når de foretar kontrollundersøkelser hos skattyter. Speilkopiering innebærer at det tas kopi av skattyters databærere, slik at ligningsmyndighetene får innsyn i alle eksisterende og slettede filer. Ved speilkopiering hos større selskaper innebærer dette at ligningsmyndighetene får tilgang til all informasjon på selskapets server, inkludert korrespondanse mellom selskapet og dets advokat. Speilkopiering gir dermed ligningsmyndighetene mulighet til å lese dokumenter som ikke er omfattet av opplysningsplikten, og som de ikke har hjemmel til å få innsyn i. Jeg stiller derfor spørsmålet om ligningslovens regler om speilkopiering gir skattyter et tilstrekkelig vern mot at ligningsmyndighetene får innsyn i opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt.

Det er ikke bare skattyter som har opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Tredjepersoner har plikt til å gi opplysninger om skattyter, dersom disse opplysningene kan ha betydning for skattyters ligning. Advokater omfattes av denneplikten. Det er ingen tvil om at advokater ofte kan inneha informasjon om skattyter som vil ha betydning for dennes ligning. Ligningsmyndighetene vil derfor ofte være interessert i å få videreformidlet opplysninger advokaten sitter inne med. For advokater er det av denne grunn viktig å vite hvor grensen mellom taushetsplikten og opplysningsplikten etter ligningsloven går.

Den 1. juli 2013 ble det innført en ny bestemmelse i ligningsloven. Denne bestemmelsen innebærer at opplysninger som tidligere var underlagt taushetsplikt, nå er omfattet av opplysningsplikten. Bestemmelsen er forholdsvis ny, og det er derfor av interesse å foreta en vurdering av hvilke opplysninger den omfatter.

1.4 Den videre fremstillingen

I det videre vil de generelle reglene om advokaters taushetsplikt bli behandlet i kapittel 2. Skattyters opplysningsplikt og de to første problemstillingene blir behandlet i kapittel 3, mens advokaters opplysningsplikt og den tredje problemstillingen blir behandlet i kapittel 4. Kapittel 5 inneholder en oppsummering av de konklusjoner som er gjort i oppgaven, samt en vurdering av de utfordringer unntak i advokaters taushetsplikt på skatterettens område kan medføre.

2 Generelt om advokaters taushetsplikt

2.1 Begrunnelse og hjemmelsgrunnlag

2.1.1 Hjemmelsgrunnlag

Advokaters taushetsplikt er et generelt prinsipp.¹ Selve plikten til å bevare taushet er ikke uttrykkelig regulert i lovverket. Det har likevel aldri rådet noen tvil om at advokater er underlagt en slik taushetsplikt. Taushetsplikten har fulgt som en direkte konsekvens av det tillitsforhold som består mellom klient og advokat.² Det rettslige grunnlaget for advokaters taushetsplikt finner vi først og fremst i straffeloven av 1902 (strl.) § 144. Bestemmelsen fastsetter straff for *"advokater og deres betjenter eller hjelpere"* som *"rettsstridig åpenbarer hemmeligheter som er dem eller deres foresatte betrodd i stillings medfør."* At det kun er brudd på taushetsplikten som er uttrykkelig lovregulert, innebærer at vi ikke har klare forarbeider som begrunner taushetsplikten eller som sier noe om rekkevidden av den.³ Rekkevidden av taushetsplikten må dermed fastlegges ved å tolke den objektive gjerningsbeskrivelsen i strl. § 144.⁴

Advokaters taushetsplikt kommer indirekte til uttrykk i prosesslovgivningen. I straffeprosessloven av 1981 (strpl.) § 119 og tvisteloven av 2005 (tvl.) § 22-5 fremgår det at det gjelder et bevisforbud for *"... noe som er betrodd dem [advokater] i deres stilling ..."*. Det foreligger lite litteratur og rettspraksis som omhandler strl. § 144 direkte.⁵ Ettersom ordlyden i prosessbestemmelsene har store likhetstrekk med ordlyden i strl. § 144, vil rettskildemateriale knyttet til disse bestemmelsene være viktig ved tolkningen av strl. § 144.⁶

Taushetsplikten er videre forankret i EMK art. 8, som beskytter retten til respekt for privatliv, familieliv, hjem og korrespondanse.⁷ Artikkel 8 har blitt tolket slik at fortroligheten mellom advokat og klient er vernet etter bestemmelsen.⁸

¹ NOU 2009:4 s. 142.

² Lous (1969) s. 15.

³ Reiss-Andersen (2010) s. 13.

⁴ Skoghøy (2013) s. 166.

⁵ Svalheim (1996) s. 10.

⁶ Svalheim (1996) s. 11.

⁷ Skoghøy (2013) s. 168.

Advokatforskriften kapittel 12 om regler for god advokatskikk omhandler også advokaters taushetsplikt. Advokatforskriften er gitt i medhold av domstolloven kapittel 11. Det fremgår av punkt 2.3 i kapittel 12 at advokater skal overholde den taushetsplikt som er pålagt gjennom lovgivningen. I tillegg pålegger bestemmelsen advokater en fortrolighetsplikt. Denne innebærer at opplysninger som ikke er omfattet av lovbestemt taushetsplikt, likevel skal behandles fortrolig. Brudd på denne plikten vil ikke være straffbar etter strl. § 144, men kan innebære brudd på reglene om god advokatskikk. Fortrolighetsplikten er mindre absolutt enn taushetsplikten, og det er i større grad opp til advokatens eget skjønn om det er etisk forsvarlig å videreformidle opplysningene.⁹

Reglene om god advokatskikk har i tillegg en internasjonal forankring, da de er harmonisert med reglene som Den Europeiske Advokatorganisasjonen (CCBE) vedtok i 1988, CCBE Code of Conduct.¹⁰ I Europarådets rekommandasjon av 25. oktober 2000 om fri utøvelse av advokatvirksomhet ble det også slått fast at alle nødvendige tiltak må tas for å sikre respekten for fortroligheten mellom advokat og klient.¹¹

I det følgende vil bestemmelsene om taushetsplikt i strl. § 144, prosesslovene og EMK art. 8 bli omhandlet.

2.1.2 Begrunnelse

Advokaters taushetsplikt er en "sterk" eller "kallsmessig" taushetsplikt.¹² I dette ligger det at advokater utøver et yrke der taushetsplikten anses som særlig viktig, og at det skal mye til før taushetsplikten må vike for andre interesser. Det er gjerne to hovedhensyn som trekkes frem når advokaters taushetsplikt skal begrunnes. Det første er hensynet til klienten, og det andre er hensynet til en velfungerende rettspleie.¹³

⁸ Se EMD dom 6. desember 2012 *Michaud v. France*, application no. 50882/99, avsnitt 117 (heretter *Michaud vs. Frankrike*).

⁹ Svalheim (1996) s. 33.

¹⁰ NOU 2009:4 s. 143.

¹¹ NOU 2009:4 s. 143.

¹² NOU 2009:4 s. 142.

¹³ Reiss-Andersen (2010) s. 14.

I hensynet til klienten ligger for det første at taushetsplikten skal ivareta individets behov for personlig integritet.¹⁴ Klienten skal være sikker på at informasjon som gis i en fortrolig samtale med en advokat ikke gis videre til andre. Det er imidlertid ikke bare individer som kan ha dette beskyttelsesbehovet. Virksomheter og andre juridiske personer vil også ha behov for visshet om at sensitive opplysninger som gis til advokaten ikke kommer på avveie.¹⁵ I tillegg til dette prinsipielle synspunktet er taushetsplikten en forutsetning for å oppnå det nødvendige tillitsforholdet mellom advokat og klient. Dette tillitsforholdet er helt avgjørende for å sikre reell tilgang til juridisk bistand, slik at enhver får mulighet til å ivareta og utnytte sin rettslige stilling.¹⁶ Det er et generelt prinsipp at enhver skal ha denne muligheten, og det tas ikke hensyn til om taushetsplikten er nødvendig eller om opplysningene er beskyttelsesverdige i det enkelte tilfelle.¹⁷

Taushetsplikten kan som nevnt også begrunnes ut fra hensynet til en velfungerende rettspleie. Advokater er tillagt en rekke roller i rettspleien. For at advokater skal kunne oppfylle disse rollene på en måte som er til det beste for sin klient er det viktig at advokaten er uavhengig av myndigheter og andre. Taushetsplikten er helt sentral i denne sammenheng.¹⁸ En plikt for advokater til å rapportere informasjon om sine klienter til myndighetene, øker risikoen for at advokaten blir myndighetenes forlengede arm. Advokaters uavhengighet er derfor et sentralt prinsipp og en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti for borgeren.¹⁹ Straffesaker er det området hvor behovet for uavhengighet kommer tydeligst frem. I slike saker er det åpenbart et stort behov for at klienten kan gi opplysninger til sin advokat uten frykt for at denne informasjonen formidles videre til påtalemyndighetene. Dette hensynet gjør seg imidlertid gjeldende i sivile saker også. Det er viktig for klienten å være forsikret om at fortrolig informasjon ikke tilkommer uvedkommende også der det ikke er tale om et mulig straffbart forhold. Det samme gjelder i forvaltningssaker, for eksempel ved klage på et forvaltningsvedtak.

¹⁴ Reiss-Andersen (2010) s. 14.

¹⁵ Svalheim (1996) s. 5.

¹⁶ NOU 2009:4 s. 143.

¹⁷ Svalheim (1996) s. 3.

¹⁸ Svalheim (1996) s. 4.

¹⁹ NOU 2009:4 s. 143 og Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 33.

I tillegg kan taushetsplikten bidra til å fremme lovlig atferd. Særlig i skattesaker er dette er viktig poeng. Ved at advokater har taushetsplikt kan klienter som søker skatterådgivning være sikre på at sensitive opplysninger om deres virksomhet ikke blir videreformidlet. Dette kan igjen bidra til at klienten gir advokaten alle nødvendige opplysninger når den søker råd. Advokaten kan dermed bidra til at klienten driver lovlig, og kan si ut forslag fra virksomhetens side som vil være ulovlig. Dersom klienten frykter at informasjon som gis til advokaten vil bli videreformidlet til andre, kan dette medføre at klienten ikke søker råd eller at informasjon holdes tilbake. På denne måten kan taushetsplikten bidra til at lover overholdes.

2.2 Innholdet i taushetsplikten

2.2.1 Innledning

Strl. § 144 første ledd lyder:

"Prester i statskirken, prester eller forstandere i registrerte trossamfunn, advokater, forsvarere i straffesaker, meklingsmenn i ekteskapsaker, leger, psykologer, apotekere, jordmødre og sykepleiere samt dissers betjener eller hjelpere, som rettsstridig åpenbarer hemmeligheter, som er dem eller deres foresatte betrodd i stillings medfør, straffes med bøter eller med fengsel inntil 6 måneder."

Innholdet i strl. § 144 har i stor grad blitt utviklet gjennom tolkningen av reglene om vitne- og beslagsforbud i straffeprosessloven og tvisteloven. Rettsavgjørelser og teori i tilknytning til disse bestemmelsene vil derfor bli brukt for å belyse det nærmere innholdet i vilkårene i strl. § 144. Vilårene i bestemmelsen er kumulative. Dette innebærer at alle vilkårene må være oppfylt på det tidspunktet advokaten mottar opplysningene for at de skal være underlagt taushetsplikten.²⁰

2.2.2 Personelle krav

Etter strl. § 144 er en rekke yrkesgrupper underlagt taushetsplikt. Oppregningen av yrkesutøvere anses uttømmende.²¹ Det vil først bli redegjort for hvem som har taushetsplikt, det vil

²⁰ Svalheim (1996) s. 38.

²¹ Rt. 1996 s. 464 side 468.

si det nærmere innholdet i begrepene "advokat" og "betjenter eller hjelpere". Deretter vil det bli redegjort for hvem som vernes av taushetsplikten.

Begrepet "advokat"

Etter domstolloven (dl.) § 218 følger det at *"den som vil utøve rettshjelpsvirksomhet, må ha bevilling som advokat etter § 220"*. Videre sier dl. § 220 at bevilling til å drive advokatvirksomhet kan gis av Tilsynsrådet for advokatvirksomhet dersom nærmere vilkår er oppfylt. Da yrkestittelen "advokat" er klart regulert i domstolloven, er det naturlig at de samme kravene stilles etter strl. § 144. Det avgjørende for om vedkommende kan anses å være "advokat" er dermed om vedkommende er innehaver av advokatbevilling i samsvar med reglene i domstolloven.²² Det er ikke et krav at advokaten må være uavhengig av sin klient. Dette innebærer at advokater ansatt i et selskap er underlagt taushetsplikten når vedkommende utfører advokatoppdrag på vegne av selskapet. Dette ble slått fast i Rt. 2000 s. 2167. I den samme dommen uttalte Høyesterett at en amerikansk advokat som utførte advokatoppdrag i Norge, var underlagt de samme taushetspliktsregler som norske advokater. Når det gjelder autoriserte advokatfullmektiger er det uenighet i teorien om disse faller inn under betegnelsen "advokat" eller "betjenter og hjelpere". Skoghøy og Svalheim argumenterer for at advokatfullmektiger bør anses som "advokater".²³ Bjerke mener disse må anses som "betjenter eller medhjelpere".²⁴ Det sentrale i denne sammenheng er at advokatfullmektiger er omfattet av taushetsplikten.

Begrepet "betjenter eller hjelpere"

Etter strl. § 144 er det ikke bare advokaten selv som har taushetsplikt, men også dens "betjenter eller hjelpere". I det videre vil uttrykket "medhjelpere" bli brukt som en samlebetegnelse. Medhjelperens taushetsplikt er avledet av advokatens taushetsplikt. Vurderingen av om medhjelperen har taushetsplikt vil derfor være avhengig av hvilken rolle dens overordnede har.

For det første har medhjelperen taushetsplikt om det deres *"foresatte er betrodd i stillings medfør"*. Denne ordlyden tilsier at vedkommende må bistå advokaten i utførelsen av advokatvirksomhet for å bli ansett som "medhjelper" etter strl. § 144. Dette innebærer at dersom ad-

²² Bjerke (2011) s. 461.

²³ Skoghøy (2013) s. 170 og Svalheim (1996) s. 42 flg.

²⁴ Bjerke (2011) s. 459.

vokaten ikke har opptrådt som advokat, eller utført arbeid som anses for å være advokatvirksomhet, vil medhjelperen ikke ha taushetsplikt om opplysninger han har fått kunnskap om.²⁵ De persongruppene som typisk vil falle inn under bestemmelsen er advokatsekretærer og andre tilhørende kontorpersonalet. Det er imidlertid ikke et krav om at det foreligger et ansettelsesforhold mellom medhjelperen og advokaten.²⁶ Det avgjørende for om en tredjeperson skal anses som "medhjelper" etter strl. § 144 er om tredjepersonens tjeneste inngår som et element i advokatens ytelse.²⁷

For det andre tilsier ordlyden "*hemmeligheter som er ... deres foresatte betrodd*" i strl. § 144 at medhjelperen kun har taushetsplikt om det som er betrodd advokaten, og dermed ikke om det som blir betrodd direkte til medhjelperen. Dette forhold er ikke kommentert i forarbeidene til straffeloven eller i forarbeidene til nåværende straffeprosesslov § 119 som har en lignende ordlyd. Det følger imidlertid av forarbeidene til straffeprosessloven av 1887 at denne forskjellsbehandlingen av medhjelperen og advokaten var tilsiktet.²⁸ Svalheim argumenterer for at en slik forskjellsbehandling av advokaten og dens medhjelper harmonerer dårlig med hvordan advokatvirksomhet praktiseres i dag, og at dette taler for at bestemmelsen ikke kan tolkes strengt etter sin ordlyd.²⁹ Dette synet fikk tilslutning i Rt. 2006 s. 1071. Høyesterett uttalte her at hensynet bak bestemmelsen tilsier at opplysninger medhjelperen får kunnskap om i egenkap av medhjelper, og som er ment å være tilgjengelig for prinsipalen som ledd i dennes oppdrag for klienten, i realiteten må anses som en betroelse gitt direkte til prinsipalen.³⁰

Hvem har krav på hemmelighold

Ordlyden i strl. § 144 sier ikke noe om hvem som har krav på vern etter bestemmelsen. Strpl. § 119 og tvl. § 22-5 omtaler denne personen som "*den som har krav på hemmelighold*". En samlet teori er enig om at det i utgangspunktet er den som har "betrodd" seg til advokaten som

²⁵ Svalheim (1996) s. 49.

²⁶ Skoghøy (2013) s. 170.

²⁷ Rt. 2012 s. 1601 avsnitt 27 og Skoghøy (2013) s. 170-171.

²⁸ "Udkast til Lov om Rettergangsmaaden i Straffesager med Motiver" (1886) s. 33.

²⁹ Svalheim (1996) s. 50.

³⁰ Rt. 2006 s. 1071 avsnitt 29.

har krav på hemmelighold.³¹ For advokater vil dette først og fremst være klienten. Dersom det foreligger en avtale om juridisk bistand mellom en rettssøkende og advokat, er det klart at vedkommende er å anse som klient.³² Det kan likevel ikke være avgjørende at det foreligger en avtale. Svalheim argumenterer for at det må legges en vid norm til grunn ved vurderingen. Det avgjørende bør være om vedkommende hadde en berettiget forventning om å bli betraktet som klient.³³ Videre påpeker Svalheim at det bør være motivasjonen bak henvendelsen som er avgjørende for om vedkommende har krav på taushet om sine betroelser.³⁴ Dersom vedkommende betror seg fordi den vil snakke med en advokat, vil han også ha en forventning om at opplysningene som gis er underlagt taushetsplikt. En rettssøkende bør derfor ha krav på hemmelighold dersom betroelsen skjer med det formål å innhente et juridisk råd fra advokaten.

2.2.3 Hvilke opplysninger er underlagt taushetsplikt

2.2.3.1 "Hemmeligheter"

Ikke alle opplysninger en advokat får i forbindelse med et advokatoppdrag er underlagt taushetsplikt. Den første begrensningen er at opplysningene må være "*hemmeligheter*". En alminnelig språklig forståelse av ordlyden taler for at alle opplysninger som ikke er kjent for andre enn klienten vil være en "hemmelighet". I teorien er det lagt til grunn at opplysninger kan anses som hemmeligheter selv om det er flere personer som har kjennskap til dem.³⁵ Forholdet vil først miste sin karakter av "hemmelighet" når det er opplysninger som er allment kjent.³⁶ Rykter kan ikke sies å være allment kjent informasjon, så lenge det kun er et fåtall av personer som kjenner til det reelle faktum.³⁷ Alle opplysninger klienten gir sin advokat bør anses å være formidlet under forutsetning om konfidensialitet, så lenge det ikke er holdepunkter for noe annet.³⁸ Det er derfor nærliggende å anse alle opplysninger advokaten mottar fra

³¹ Bjerke (2011) s. 464, Bratholm (1995) s. 212, Schei (2013) s. 853, Skoghøy (2013) s. 176 og Svalheim (1996) s. 53.

³² Svalheim (1996) s. 54.

³³ Svalheim (1996) s. 54.

³⁴ Svalheim (1996) s. 55.

³⁵ Bratholm (1995) s. 211.

³⁶ Skoghøy (2013) s. 171.

³⁷ Svalheim (1996) s. 102 og Bratholm (1995) s. 211.

³⁸ Skoghøy (2013) s. 171.

klienten i forbindelse med et advokatoppdrag som "hemmeligheter", forutsatt at opplysningene ikke er allment tilgjengelig.

2.2.3.2 "Betrodd i stillings medfør"

Den andre begrensningen er at opplysningene må være "*betrodd i stillings medfør*". Ordlyden "i stillings medfør" tilsier at det er hemmeligheter som er betrodd når vedkommende opptrer som advokat som faller inn under taushetsplikten. Dette taler for at det kreves en viss sammenheng mellom informasjonen advokaten får tilgang til, og det at vedkommende opptrer som advokat. En konsekvens av dette er at rent private betroelser faller utenfor.³⁹ Avgjørende for om noe vil være en privat betroelse eller ikke er om advokaten har blitt kontaktet i egen- skap av utøver av advokatyrtket.⁴⁰

Ordlyden "betrodd" tilsier at personlige samtaler mellom klient og advokat faller inn under advokaters taushetsplikt. Begrepet må imidlertid forstås videre enn dette. Det ble slått fast allerede i forarbeidene til tvistemålsloven, hvor det ble uttalt at en betroelse kan skje både i ord og gjerning.⁴¹ Opplysninger advokaten oppdager ved å studere dokumenter omfattes av taushetsplikten.⁴² Det samme gjelder opplysninger som fremgår av situasjonen for øvrig, for eksempel gjennom observasjoner advokaten gjør seg.⁴³ Det avgjørende bør være at advokata- tens kunnskap er oppnådd gjennom utøvelsen av advokatoppdraget, ikke hvordan kunnskapen er oppnådd.⁴⁴

Gjennom rettspraksis har uttrykket "betrodd" blitt tolket slik at det ikke bare er informasjon som er gitt direkte fra klienten som faller innenfor begrepet. Den grunnleggende dommen om hva som skal anses som "betrodd" er inntatt i Rt. 2006 s. 1071. Saken gjaldt spørsmålet om opplysninger en advokat innhentet fra en privatetterforsker var omfattet av vitneforbudet i strpl. § 119. Høyesterett kom her med en uttalelse som har fått bred tilslutning i senere saker.

³⁹ Rt. 1992 s. 894 side 896 og Rt. 1998 s. 1891 side 1894.

⁴⁰ Skoghøy (2010) s. 668.

⁴¹ Ot.prp.nr.1 (1910) s. 181.

⁴² Bjerke (2011) s. 462-463.

⁴³ Skoghøy (2010) s. 668.

⁴⁴ Svalheim (1996) s. 114.

En enstemmig Høyesterett slo fast at det som er "betrodd" er det "*... advokaten i egenskap av sitt yrke og som ledd i et klientforhold innhenter eller får tilgang til på vegne av klienten*".⁴⁵

Opplysningene privatetterforskeren hadde innhentet med det formål at de skulle gis videre til advokaten, ble dermed ansett å være opplysninger som var "betrodd". Etter dette har det blitt avsagt en rekke dommer som har utviklet begrepet ytterligere. Alle dommene omhandler begrepet etter strpl. § 119 eller tvl. § 22-5, ikke etter strl. § 144. Det er likevel antatt at begrepet har tilnærmet samme betydning etter alle tre bestemmelser, se Rt. 2013 s. 92 avsnitt 38.

Rt. 2010 s. 1638 er også en sentral dom om advokaters taushetsplikt. Et advokatfirma hadde fått pålegg om å utlevere opplysninger om tre pengeoverføringer til Økokrim. Spørsmålet i saken var om disse opplysningene var underlagt taushetsplikten, slik at et slikt pålegg var i strid med bevisforbudsreglene. Høyesterett kom enstemmig frem til at både opplysninger om pengeoverføringer og klientforhold er underlagt advokaters taushetsplikt, og at disse derfor ikke kunne utleveres til Økokrim. For opplysninger om pengeoverføringene begrunnet Høyesterett resultatet med at alle ledd i et ordinært advokatoppdrag omfattes av taushetsplikten, også transaksjoner.⁴⁶ Dette fordi man ut fra opplysninger om størrelsen på beløpet vil kunne slutte seg til innholdet i for eksempel et forlik. Å utelukke disse opplysningene fra taushetsplikten kan dermed uthule det vernet reglene om taushetsplikt er ment å gi. Disse hensynene gjør seg også gjeldende når det kan være risiko for at pengene stammer fra, eller er del av, en straffbar handling.⁴⁷ Opplysninger om pengeoverføringene ble derfor ansett "betrodd" advokaten. Selve klientforholdet ble også ansett "betrodd". Dette ble blant annet begrunnet med at advokaten ofte ikke vet hvilken informasjon den som ber om navnet på klienten sitter inne med. Dette kan være informasjon som sammen med opplysningen om klientens navn kan danne grunnlag for slutninger eller spekulasjoner om hvilke forhold som er betrodd advokaten.⁴⁸ Med en henvisning til rettsregelen som ble oppstilt i Rt. 2006 s. 1071 uttalte Høyesterett at begrepet "betrodd" er en så vid betegnelse at også opplysninger om klientens navn omfattes.⁴⁹ Dette syn har videre blitt fulgt opp i Rt. 2012 s. 608 og senest i Rt. 2013 s. 1282. I den

⁴⁵ Rt. 2006 s. 1071 avsnitt 22.

⁴⁶ Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 34.

⁴⁷ Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 35.

⁴⁸ Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 49.

⁴⁹ Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 51.

sistnevnte avgjørelsen uttalte en enstemmig Høyesterett at bevisforbudet "etter sikker rettspraksis" omfatter hvorvidt en advokat har hatt en person som klient.⁵⁰

Rådene en advokat gir til sin klient er også omfattet av taushetsplikten. Dette kom til uttrykk i Rt. 2000 s. 2167 som er omhandlet ovenfor, se punkt 2.2.2. I Rt. 2010 s. 740 uttalte en enstemmig Høyesterett at det er "sikker rett" at bevisforbudet for advokater omfatter deres råd til klienter.⁵¹ Det er imidlertid ikke bare dokumentet som inneholder det skriftlige rådet gitt av advokaten som er underlagt taushetsplikt. I Rt. 2012 s. 868 var spørsmålet om en advokats timelister som var utarbeidet av advokaten selv var å anse som "betrodd" advokaten. Dette ble besvart bekreftende. Begrunnelsen var at timelister kan inneholde informasjon utover at det eksisterer et klientforhold, og at disse opplysningene samlet sett vil kunne si noe om sakens faktiske eller rettslige forhold.⁵² Slik jeg ser det taler denne argumentasjonen for at alle opplysninger som kan gi slutninger om hvilke råd som er gitt klienten vil være omfattet av taushetsplikten. Dette innebærer igjen at intern korrespondanse hos advokatens klient kan være underlagt bevisforbud, dersom denne korrespondansen gir uttrykk for de juridiske råd advokaten har gitt. I samme retning trekker en forholdsvis ny avgjørelse fra Høyesterett hvor det ble konkludert med at korrespondanse mellom dem advokaten representerer, som ikke er sendt advokaten, er underlagt taushetsplikt dersom korrespondansen er direkte knyttet til advokatoppdraget.⁵³

Det siste året er det også slått fast at opplysninger en tredjeperson uoppfordret formidler advokaten er underlagt taushetsplikt, dersom advokaten kan sies å ha mottatt informasjonen "på vegne av klienten."⁵⁴ Informasjon advokaten får via e-post hvor han er lagt inn som kopiadressat er også underlagt taushetsplikt når e-posten omhandler forhold som er tilknyttet advokatoppdraget.⁵⁵ Taushetsplikten omfatter i tillegg opplysninger som kommer frem i forhandlinger, dersom advokaten har bistått i disse forhandlingene.⁵⁶ Opplysninger som er vernet av taushets-

⁵⁰ Rt. 2013 s. 1282 avsnitt 33.

⁵¹ Rt. 2010 s. 740 avsnitt 31.

⁵² Rt. 2012 s. 868 avsnitt 17.

⁵³ Rt. 2013 s. 1336 avsnitt 30.

⁵⁴ Rt. 2013 s. 92 avsnitt 40-41.

⁵⁵ Rt. 2013 s. 1336 avsnitt 29.

⁵⁶ Skoghøy (2010) s. 669.

hetsplikten, nyter samme vern uavhengig av hvem som er innehaver av dokumentene.⁵⁷ Dersom det skulle oppstå tvil om informasjon er underlagt taushetsplikt er det en viktig huskeregel at det er en presumsjon for at alt som befinner seg hos en advokat er underlagt taushetsplikt.⁵⁸

2.2.4 Stillingsbegrepet – "i stillings medfør"

Stillingsbegrepet i prosesslovgivningen

Det har lenge vært antatt at det kun er opplysninger som inngår i den "egentlige advokatvirksomhet" som er underlagt bevisforbudene i strpl. § 119 og tvl. § 22-5.⁵⁹ Det avgjørende for om en virksomhet er "egentlig advokatvirksomhet" er om advokaten har gitt juridisk bistand eller rådgivning.⁶⁰ I Rt. 2008 s. 645 ble det gitt eksempler på virksomhet en advokat kan bedrive, men som faller utenfor det som kan kalles "egentlig advokatvirksomhet". Det ble her uttalt at dersom en advokat bedriver eiendomsmegling, formuesrådgivning eller er bestyrer av dødsbo, vil opplysninger tilknyttet dette ikke være omfattet av bevisforbudet.⁶¹ Videre kom Høyesterett i Rt. 2012 s. 1639 til at virksomhet som kunstmegler i utgangspunktet også vil falle utenfor. Skoghøy er av den oppfatning at dersom advokaten opptrer som økonomiforvalter, formidler pengeoverføringer eller er megler ved tvisteløsning, vil dette være virksomhet som faller utenfor den "egentlige advokatvirksomhet".⁶² Typisk for alle disse virksomhetene er at advokaten ikke gir juridiske råd, men bistår i den praktiske håndteringen av for eksempel salg av en eiendom, eller overføring av penger ved et salg. Det er også et kjennetegn at dette er bistand andre enn advokater kan gi.

Denne sontringen skaper få problemer dersom advokaten kun har påtatt seg et rent eiendomsmegleroppdrag, eller kun har bistått med å stille sin konto til disposisjon ved overføring av penger. Mer problematisk blir det dersom oppdraget er av en mer sammensatt karakter, hvor bistanden også innebærer elementer av juridisk rådgivning. Denne problemstillingen var

⁵⁷ Rt. 2004 s. 1668 avsnitt 36 og 40.

⁵⁸ Rt. 1996 s. 1081 side 1083.

⁵⁹ Ot.prp.nr.1 (1910) s. 181 om den gamle tvistemålsloven § 205.

⁶⁰ Rt. 1999 s. 911 side 916, Rt. 2008 s. 645 avsnitt 47 og Rt. 2013 s. 1282 avsnitt 33.

⁶¹ Rt. 2008 s. 645 avsnitt 47.

⁶² Skoghøy (2013) s. 181.

oppe i Rt. 2008 s. 645. Høyesterett uttalte her at dersom det i forbindelse med eiendomsmegling eller formuesrådgivning oppstår rettsspørsmål som oppdragsgiveren har behov for rådgivning om, vil denne juridiske rådgivningen være omfattet av bevisforbudet.⁶³ Denne uttalelsen ble gitt tilslutning i Rt. 2012 s. 1639. Det ble her uttalt at det må vurderes konkret i det enkelte tilfelle om det i bistanden advokaten har ytt er elementer som må regnes som "egentlig advokatvirksomhet". Et eksempel på bistand som vil bli omfattet av egentlig advokatvirksomhet er utarbeidelse av kontrakt på vegne av klienten i forbindelse med et kjøp. De juridiske utfordringene må ikke være av en slik karakter at man må ha juridisk utdanning for å kunne bistå. Det er tilstrekkelig at bistanden kan karakteriseres som juridisk rådgivning.⁶⁴

Etter dette må det kunne konkluderes med at dersom advokaten har drevet virksomhet som i utgangspunktet vil falle utenfor kategorien "egentlig advokatvirksomhet", så vil den juridiske rådgivningen som er gitt i denne forbindelse fortsatt være underlagt bevisforbudet. Dette gir en viss avklaring, men også denne regelen vil by på praktiske utfordringer. Jeg oppfatter Høyesterett slik at opplysninger som ikke er tilknyttet den juridiske rådgivningen ikke vil være underlagt bevisforbudet. Man har dermed en regel som innebærer at det i ett og samme oppdrag vil være noen opplysninger som er underlagt bevisforbud, mens andre opplysninger ikke vil være det. Dette vil kunne skape vanskelige avgrensningsspørsmål, da opplysningene i en sak ofte henger tett sammen. Et dokument kan for eksempel inneholde begge typer opplysninger. Vil da hele dokumentet være underlagt bevisforbud, eller bare deler av dokumentet? Det kan også være slik at dersom opplysninger som ikke faller inn under den "egentlig advokatvirksomheten" kommer frem, vil utenforstående gjennom dette kunne trekke slutninger om hvilken juridisk rådgivning som har blitt gitt. Vil det da være slik at disse opplysningene også er underlagt bevisforbudet? Det foreligger ingen avgjørelser hvor Høyesterett tar stilling til dette, og rettstilstanden er derfor fortsatt uavklart på dette punkt. Etter min mening tilsier formålet bak taushetsplikten at alle opplysninger som kan gi slutninger om de juridiske råd som er gitt, bør omfattes av begrepet "egentlig advokatvirksomhet".

Stillingsbegrepet i strl. § 144

⁶³ Rt. 2008 s. 645 avsnitt 47.

⁶⁴ Rt. 2012 s. 1639 avsnitt 13.

Ved tolkningen av strl. § 144 har vi så langt lagt til grunn at denne bestemmelsen vil ha det samme innhold som prosessbestemmelsene. Dette stiller seg annerledes når det gjelder stillingsbegrepet. Begrensningen om at opplysningene må omhandle den "egentlige advokatvirksomheten" gjør seg ikke gjeldende her.⁶⁵ Dette innebærer at opplysninger som ikke er en del av den "egentlige advokatvirksomhet" fortsatt er underlagt den grunnleggende taushetsplikten etter strl. § 144. Dette er altså opplysninger det er funnet legitime grunner for at bør kunne komme frem i en rettsak, men utover dette kan ikke advokaten gi disse opplysningene videre uten særskilt lovhjemmel. Slik jeg ser det innebærer dette at advokater har en videre taushetsplikt overfor forvaltningen, enn de har overfor politi og domstoler. Dersom ikke annet følger av lovgivningen vil advokaten som utgangspunkt ha taushetsplikt om alle klientopplysninger, også dersom han har opptrådt i en annen rolle enn juridisk rådgiver. I bestemmelser som pålegger forvaltningsrettslig opplysningsplikt bør det derfor presiseres om det er opplysninger underlagt bevisforbud, eller opplysninger underlagt alminnelig taushetsplikt, som er unntatt opplysningsplikten. Uklarhet her kan i ytterste konsekvens medføre at advokaten overtrer strl. § 144, ved å gi opplysninger som er underlagt den alminnelige taushetsplikt til myndighetene.

3 Skattyters opplysningsplikt

3.1 Taushetspliktens betydning for skattyters opplysningsplikt

Vårt skattesystem er basert på det prinsipp at den skattepliktige selv er ansvarlig for å gi myndighetene alle opplysninger som er av betydning for vedkommendes ligning.⁶⁶ Skattyters opplysningsplikt oppfylles dermed først og fremst gjennom selvangivelsen og terminvise omsetningsoppgaver.⁶⁷ Den alminnelige opplysningsplikten og plikten til å innlevere selvangivelse er lovfestet i ligningsloven av 1980 § 4-1 og § 4-2. I tillegg til den alminnelige opplysningsplikten har skattyter etter krav fra ligningsmyndighetene plikt til å gi kontrollopplysninger som *"kan ha betydning for vedkommendes ligning"*, jfr. ligningsloven § 6-1 nr. 1 første punktum. Det er ikke et krav at opplysningene faktisk får betydning for ligningen, men de må være egnet som kontrollmiddel.⁶⁸ Etter annet punktum kan ligningsmyndighetene kreve at

⁶⁵ Skoghøy (2013) s. 181 og Bratholm (1995) s. 212.

⁶⁶ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 34.

⁶⁷ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 34.

⁶⁸ Prop. 141 L (2011-2012) s. 16.

opplysningene dokumenteres ved for eksempel å gi innsyn i regnskapsmateriale med bilag, kontrakter eller korrespondanse.

I forbindelse med innhenting av kontrollopplysninger og dokumentasjon av disse, kan opplysningsplikten forhold til advokaters taushetsplikt komme på spissen. Kontrakter og korrespondanse er dokumenttyper som typisk kan inneholde opplysninger om hvilke juridiske råd skattyteren har mottatt fra sin advokat. Skattyters advokatkorrespondanse eller andre dokumenter som kan gi slutninger om korrespondansen, vil ofte være av interesse for ligningsmyndighetene. Dette fordi motivasjonen bak skattyters handlinger kan være av betydning ved fastsettelsen av ligningsvedtaket. Ligningsmyndighetene har derfor tradisjonelt bedt om å få innsyn i slik korrespondanse.⁶⁹ Tidligere var ligningsmyndighetene av den oppfatning at disse opplysningene var underlagt opplysningsplikten, og at de derfor hadde hjemmel til å kreve innsyn.⁷⁰ Det var også vanlig at skattyter overleverte slike dokumenter når de ble etterspurt.⁷¹ Dette synet endret seg imidlertid etter Rt. 2008 s. 158. Dommen omhandlet spørsmålet om Økokrim kunne overlevere beslaglagte dokumenter til ligningsmyndighetene. I et obiter dictum uttalte Høyesteretts flertall at skattyters opplysningsplikt ikke omfatter *"dokumenter som er undergitt taushetsplikt i skattyterens egen interesse, som for eksempel korrespondanse med advokat og revisor"*.⁷² Selv om uttalelsen ikke var avgjørende for saken, har ligningsmyndighetene innrettet seg etter denne. I forarbeidene til ligningsloven § 6-1 nr. 1 er det uttalt at "opplysninger" kun omfatter faktiske opplysninger, og ikke juridiske vurderinger foretatt av den avgiftspliktige selv eller andre.⁷³ I forarbeidene til ligningsloven § 6-2 nr. 2 sier departementet at det etter uttalelsen i Rt. 2008 s. 158 er lagt til grunn at ligningsmyndighetene ikke kan kreve at skattyter legger frem korrespondanse med sin advokat.⁷⁴ Dette medfører at rekkevidden av advokatens taushetsplikt er avgjørende for hvilke opplysninger skattyter har opplysningsplikt om.⁷⁵

⁶⁹ Banoun (2010) s. 125.

⁷⁰ Banoun (2010) s. 132-133.

⁷¹ Banoun (2010) s. 125.

⁷² Rt. 2008 s. 158 avsnitt 71.

⁷³ Prop. 141 L (2011-2012) s. 17.

⁷⁴ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 36.

⁷⁵ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 36.

Opplysningsplikt til ligningsmyndighetene er en del av en forvaltningsrettslig prosess, og bestemmelsene om taushetsplikt i prosesslovgivningen kommer som utgangspunkt ikke til anvendelse. Det avgjørende for opplysningsplikten vil derfor være rekkevidden av strl. § 144. Det oppstår da et spørsmål om opplysninger som ikke inngår som et ledd i "egentlig advokatvirksomhet" er underlagt opplysningsplikt. Disse opplysningene er i utgangspunktet underlagt taushetsplikt etter strl. § 144, og det kan derfor argumenteres for at de også skal være unntatt opplysningsplikten, se punkt 2.2.4. Jeg stiller meg imidlertid tvilsom til om en slik argumentasjon vil føre frem. Slik jeg vurderer det er begrunnelsen bak unntaket for advokatkorrespondanse at ligningsmyndighetene ikke skal ha innsyn i de juridiske råd skattyter har fått av sin advokat. Det er rollen som juridisk rådgiver som skiller advokater fra andre rådgivere, og det er disse opplysningene som bør vernes. Lovgivers intensjon har trolig vært at det er opplysninger som omfattes av begrepet "egentlig advokatvirksomhet" som skal være unntatt opplysningsplikten. Dette bør imidlertid presiseres i ligningsloven. Problemstillingen er ikke kommentert i forarbeidene, og dette åpner for at det oppstår uklarheter.

3.2 Samtykke til innsyn i taushetsbelagte opplysninger

3.2.1 Vilkår for gyldig samtykke

Etter strl. § 144 er det kun "rettstridig" åpenbaring av hemmeligheter som er straffbart. Dette innebærer at dersom det foreligger et samtykke til at opplysningene kan gis videre til andre, vil dette ikke være en "rettstridig" åpenbaring.⁷⁶ I skattesaker vil ligningsmyndighetene ofte være interessert i innsyn advokatkorrespondanse enten til bruk i forvaltningssaken, eller til bruk i en senere rettssak. Det kan da oppstå spørsmål om skattyter har gitt et gyldig samtykke til dette. Strl. § 144 sier ikke noe om hvem som kan samtykke. I strpl. § 119 og tvl. § 22-5 (3) er imidlertid denne personen omtalt som "*den som har krav på hemmelighold*". Som nevnt under punkt 2.2.2 vil den som har krav på hemmelighold som regel være den som har gitt opplysningen til advokaten. Dersom den som har krav på hemmelighold er en juridisk person, må samtykke gis av kompetent organ eller en med fullmakt til å handle på organets vegne.⁷⁷

⁷⁶ Bratholm (1995) s. 212.

⁷⁷ Bjerke (2011) s. 466, Skoghøy (2010) s. 672.

Det stilles ikke formkrav til samtykket.⁷⁸ Dette innebærer at et samtykke kan gis muntlig, ved konkludent atferd og ved passivitet.⁷⁹ Det er imidlertid et krav at samtykket oppfyller kravene til en gyldig viljeserklæring.⁸⁰ I dette ligger et krav om at det ikke foreligger svik, tvang og uredelighet.⁸¹ I tillegg innebærer dette at samtykket må gis under slike omstendigheter at det sikrer en grundig overveielse. I denne vurderingen vil frivillighet og oversikt over konsekvensene være viktige momenter.⁸² Det er også et krav at den som samtykker er klar over hva det samtykkes til, et såkalt informert samtykke.⁸³ I Rt. 2008 s. 504 ble det uttalt at stilltiende samtykke godtas etter helsepersonelloven *"så lenge vedkommende blir informert om hva det ønskes samtykke til og hvordan opplysningene i tilfelle vil bli brukt"*.⁸⁴

I 2013 avsa Borgarting lagmannsrett en enstemmig dom som utdyper hvilke krav som stilles til samtykket på skatterettens område.⁸⁵ Lagmannsrettens saksbehandling og lovtolkning ble anket inn for Høyesterett. Et enstemmig ankeutvalg avviste anken, og dommen er derfor rettskraftig.⁸⁶ Saken omhandlet fremleggelse av advokatkorrespondanse i en sak om gyldigheten av et ligningsvedtak. Ett av spørsmålene i saken var om det var gitt gyldig samtykke til at ligningsmyndighetene kunne innhente advokatkorrespondanse som ledd i bokettersynet og ligningsbehandlingen. Lagmannsretten vurderte først om det var gitt informert samtykke. Det ble her uttalt at skattyters representant ved ligningsmyndighetenes bokettersyn var næringslivsleder med spesiell kompetanse på skatteforhold. På bakgrunn av hans kompetanse ble det lagt til grunn at han kjente konsekvensene av et samtykke, og at han derfor ville protestert dersom det ble innhentet dokumenter han mente det ikke var adgang til. Kravet til informert samtykke som Høyesterett tidligere hadde oppstilt etter helsepersonelloven⁸⁷, ble ansett å ha liten overføringsverdi fordi styrkeforholdet mellom lege og pasient er annerledes enn styrke-

⁷⁸ Skoghøy (2010) s. 673.

⁷⁹ Svalheim (1996) s. 159, Skoghøy (2010) s. 673, Bjerke (2011) s. 466.

⁸⁰ Svalheim (1996) s. 158.

⁸¹ Svalheim (1996) s. 158.

⁸² Ot.prp.nr.13 (1998-1999) s. 86.

⁸³ Ot.prp.nr.13 (1998-1999) s. 86 og Rt. 2006 s. 799 avsnitt 35.

⁸⁴ Rt. 2008 s. 504 avsnitt 16.

⁸⁵ LB-2013-158591.

⁸⁶ HR-2014-79-U.

⁸⁷ Rt. 2006 s. 799 avsnitt 35 og Rt. 2008 s. 504 avsnitt 16.

forholdet mellom en profesjonell næringsdrivende og ligningsmyndighetene. Med denne begrunnelse ble det uttalt at det skulle mye til før skattyter kunne høres med at samtykket ikke var informert, men retten tok ikke endelig stilling til spørsmålet.

Avgjørende for saken var at skattyter ble ansett å ha gitt et stilltiende samtykke. Det ble lagt vekt på at ligningsmyndighetene i en rapport hadde klargjort at de var av den oppfatning at selskapet hadde samtykket til innsyn i advokatkorrespondanse. Denne rapporten ble oversendt skattyter samme dag som den var ferdig. Ligningsmyndighetene ble ansett å ha gitt klart uttrykk for sitt syn, og lagmannsretten mente skattyter da hadde en oppfordring til å reagere. Da dette ikke ble gjort, verken i tilknytning til rapporten eller ved den etterfølgende forvaltningsbehandlingen, ble skattyter ansett å ha gitt et gyldig samtykke.

I forhold til reglene om informert samtykke oppstiller lagmannsretten i denne dommen forholdsvis strenge krav til skattyter som er profesjonell næringsdrivende. Retten tar avstand fra de krav Høyesterett tidligere har oppstilt etter helsepersonelloven, se Rt. 2008 s. 504 og Rt. 2006 s. 799, og uttrykker at det skal mye til før et samtykke fra en representant for et stort selskap ikke er informert. Dette spørsmålet var i midlertid ikke avgjørende for resultatet. Det er derfor ikke klart om Høyesteretts ankeutvalg var enig i denne formuleringen, eller om de kun var enig i lovtolkningen angående stilltiende samtykke. Dersom lagmannsrettens syn er et uttrykk for gjeldende rett, innebærer dette at ansatte som skal representere selskapet ved kontrollundersøkelser bør få god opplæring i reglene om opplysningsplikt. Dette for å sikre at representanten har kunnskap om hvilke opplysninger ligningsmyndighetene har hjemmel til å få innsyn i, og hvilke som er unntatt opplysningsplikten.

I tillegg viser avgjørelsen at skattyter kan bli ansett å ha gitt et gyldig samtykke basert på passivitetsbetraktninger. Høyesteretts ankeutvalg var enig i denne lovtolkningen. I denne saken gikk det to år fra ligningsmyndighetene sendte rapporten til endringsvedtaket forelå. Dette er forholdsvis lang tid. Det er derfor ikke helt avklart hvor raskt skattyter må reagere for ikke å være bundet av passivitet. Avgjørelsen viser imidlertid viktigheten av at skattyter leser grundig igjennom dokumenter som mottas av ligningsmyndighetene i forbindelse med innhenting av kontrollopplysninger. Dersom dokumentene inneholder en lignende passus som i den omtalte saken, må skattyter reagere så raskt som mulig for å være sikret at det ikke gis samtykke.

3.2.2 Virkningen av tilbakekall av samtykket

Et samtykke kan som utgangspunkt fritt tilbakekalles, med den virkning at taushetsplikten gjeninntre.⁸⁸ Et tilbakekall har imidlertid ikke tilbakevirkende kraft.⁸⁹ Dette innebærer at den taushetsberettigede mister rådigheten over de opplysninger som innhentes mens samtykket består.⁹⁰ Dersom det i forbindelse med en rettssak er innhentet dokumenter som er underlagt advokaters taushetsplikt, vil disse dokumentene kunne fremlegges som bevis for retten, selv om samtykket senere trekkes tilbake.⁹¹ Det samme gjelder dersom dokumenter er fremlagt eller forklaring gitt for én rettsinstans, og saken ankes. Alle dokumenter som ble tillatt fremlagt i første instans kan også legges frem for ankeinstansen.⁹²

En avgjørelse av interesse på skatterettens område er Rt. 2013 s. 1206. Skattyter hadde gitt ligningsmyndighetene samtykke til å innhente taushetsbelagte opplysninger til bruk i ligningsbehandlingen. Dette resulterte i et endringsvedtak som skattyter gikk til sak om gyldigheten av. Spørsmålet i saken var om et tilbakekall av samtykket innebar at de taushetsbelagte opplysningene som ble benyttet ved ligningsbehandlingen ikke kunne legges frem for tingretten. Høyesterett tok utgangspunkt i at taushetsbelagte opplysninger som er innhentet i forbindelse med en rettssak kan brukes som bevis, fordi tilbakekall av samtykke ikke har tilbakevirkende kraft. Deretter ble det slått fast at det samme må gjelde når det er gitt samtykke til innhenting av bevis for den forvaltningsmessige behandlingen. De opplysninger forvaltningen innhenter ved sin behandling kan legges frem som bevis i en etterfølgende rettssak, med mindre noe annet uttrykkelig følger av det samtykket som ble gitt.⁹³

Et samtykke innebærer altså at skattyter mister rådigheten over alle opplysninger som innhentes mens samtykket består. Dette innebærer at skattyter bør ha foretatt en grundig overveielse før det samtykkes til at myndighetene får innsyn i taushetsbelagte opplysninger. På skatterettens område kan dette særlig være en utfordring for skattyter ved uanmeldt bokettersynskon-

⁸⁸ Svalheim (1996) s. 169, Schei (2013) s. 855, Skoghøy (2010) s. 673.

⁸⁹ Schei (2013) s. 855.

⁹⁰ Skoghøy (2010) s. 673.

⁹¹ Rt. 2003 s. 219 avsnitt 16, Rt. 2008 s. 504 avsnitt 15.

⁹² Rt. 2008 s. 504 avsnitt 22.

⁹³ Rt. 2013 s. 1206 avsnitt 19.

troll. En slik uanmeldt kontroll kan fremstå som stressende for de personene som skal representere selskapet ved kontrollen. Dette kan lede til en situasjon hvor selskapets representanter samtykker til innsyn i taushetsbelagte opplysninger fordi de er redd for ikke å samarbeide godt nok. Unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse kan være straffbart etter ligningsloven § 12-1 bokstav d, og dette kan virke skremmende på enkelte. Det er dermed en risiko for at representantene samtykker uten å overveie hvilke konsekvenser et slikt samtykke vil ha for bevisfremleggelsen i en eventuell senere rettssak. I tillegg viser lagmannsrettens avgjørelse som ble omtalt over at samtykke kan gis ved passivitet. Dersom selskapets representanter ikke er tilstrekkelig oppmerksom på problemstillingen i en stressende situasjon, og dermed ikke reagerer, kan selskapet bli ansett å ha gitt et samtykke til innsyn. Lagmannsrettens avgjørelse viser også at det stilles forholdsvis høye krav til at selskapets representanter har kjennskap problemstillingen, og at det er vanskelig å bli hørt med at samtykket ikke var informert. For å unngå at det gis samtykke uten at skattyter har forutsett konsekvensene av dette, er det viktig at det foreligger gode interne rutiner. De ansatte som vil være selskapets representanter ved en eventuell bokettersynskontroll bør ha god innsikt i hvilke opplysninger som er unn-dratt opplysningsplikten, og hvilke konsekvenser et samtykke medfører.

3.3 Speilkopiering

3.3.1 Innledning og problemstilling

Etter ligningsloven § 6-5 nr. 1 kan ligningsmyndighetene foreta kontrollundersøkelse hos skattyter. Ved kontrollundersøkelsen skal skattyter *"gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 6-1 til § 6-4"*, jfr. ligningsloven § 6-5 nr. 2 første punktum. Som en del av kontrollundersøkelsen kan ligningsmyndighetene *"foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene"*, jfr. § 6-5 nr. 2 tredje punktum. Denne bestemmelsen gir ligningsmyndighetene hjemmel til å ta i bruk alle eksisterende metoder for kopiering av datalagringsmedier, for å sikre tilgang til elektronisk lagrede opplysninger.⁹⁴ Dette innebærer en rett til å ta speilkopi av skattyters harddisk eller server.⁹⁵ En speilkopi innebærer at det tas en eksakt kopi av innholdet

⁹⁴ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 124.

⁹⁵ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 124.

i en databærer.⁹⁶ Speilkopiering har likhetstrekk med filkopiering, men gir tilgang til flere opplysninger. En speilkopi vil i tillegg til eksisterende filer, gi tilgang til slettede og skjulte filer.⁹⁷ Den inneholder også all historisk informasjon om de aktuelle filene, slik at det er mulig å se når filen ble opprettet og tidspunkt for forrige endring.⁹⁸

Når ligningsmyndighetene har adgang til å foreta speilkopiering av skattyters databærere, innebærer dette at de får mulighet til å få innsyn i store mengder informasjon om skattyteren og dens ansatte. Speilkopiering har derfor reist flere spørsmål i forhold til ansattes personvern.⁹⁹ Fremgangsmåten reiser imidlertid også spørsmål når det gjelder advokaters taushetsplikt. Når det tas speilkopi ved kontrollundersøkelsen får ligningsmyndighetene tilgang til all informasjon som er eller har vært lagret på databæreren, herunder opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt. Dette medfører en rekke problemstillinger når det gjelder skattyterens rettssikkerhet.

Ligningsloven § 6-5 nr. 2 siste punktum gir ligningsmyndighetene hjemmel til å ta speilkopien med til sine kontorer for gjennomgang der. Dette medfører en risiko for at ligningsmyndighetene leser dokumenter som helt eller delvis er unntatt opplysningsplikten. Speilkopieringen åpner for en mulighet til å få innsyn i taushetsbelagte opplysninger, og gjennomgang hos ligningsmyndighetene øker muligheten for at dette skjer uten at det oppdages. Skattyters rettssikkerhet er dermed i stor grad avhengig av at den enkelte ansatte hos ligningsmyndighetene kjenner regelverket og overholder dette.

I tillegg til en slik tilsiktet tilegnelse av taushetsbelagte opplysninger, medfører speilkopiering en risiko for mer utilsiktet tilegnelse. Identifisering av relevante dokumenter på en speilkopi skjer som regel gjennom søkeord. For å unngå at ligningsmyndighetene får innsyn i opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt, er man derfor avhengig av å kunne identifisere de aktuelle dokumentene ved hjelp av slike søkeord. Dette kan for noen dokumenter gjennomføres uten store problemer. E-post korrespondanse mellom advokat og skattyter kan for eksem-

⁹⁶ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 20.

⁹⁷ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 20.

⁹⁸ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 20.

⁹⁹ Se for eksempel Rt. 2007 s. 1612.

pel enkelt identifiseres ved å søke på de aktuelle navnene. Høyesterett har imidlertid tolket begrepet "betrodd" forholdsvis vidt, slik at flere opplysninger enn de som er kommunisert direkte mellom advokat og klient er underlagt taushetsplikt, se punkt 2.2.3. For eksempel er korrespondanse mellom dem advokaten representerer underlagt taushetsplikt, selv om advokaten ikke har fått kopi av denne, dersom korrespondansen er direkte knyttet til advokatoppdraget.¹⁰⁰ I tillegg taler begrunnelsen i Rt. 2012 s. 868 for at alle opplysninger som kan gi slutninger om de råd klienten har fått, er omfattet av taushetsplikten. I Rt. 2006 s. 1071 ble det også uttalt at opplysninger innhentet med det formål at de skulle gis videre til advokaten var vernet. Det vil være tilnærmet umulig å kunne avgjøre om et dokument oppfyller noen av disse kravene, uten å lese og analysere dokumentet. Av denne grunn vil det også være tilnærmet umulig å identifisere disse dokumentene utelukkende ved hjelp av søkeord. Dersom ligningsmyndighetene skal ha i oppgave å sortere ut taushetsbelagte opplysninger innebærer dette at de må lese dokumentet for å finne ut om det skal fjernes. Opplysningene i dokumentet vil da komme en ansatt hos ligningsmyndighetene til kunnskap, selv om dokumentet slettes fra speilkopien senere. Skattyters rettssikkerhet er da igjen avhengig av at denne ansatte ikke videreformidler disse opplysningene til sine kollegaer. Skattyter vil også være avhengig av at ligningsmyndighetene tolker grensene for hva som er underlagt advokaters taushetsplikt korrekt. De senere års avgjørelser fra Høyesterett har vist en utvikling i begrepet "betrodd". Det er derfor en risiko for at den enkelte ansatte som tar avgjørelsen om et dokument skal unntas innsyn eller ikke, tolker reglene annerledes enn det en domstol ville gjort.

På bakgrunn av de utfordringene speilkopiering medfører, er det legitimt å spørre seg om ligningsloven gir skattyter tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier mot at myndighetene får innsyn i advokatkorrespondanse. Jeg vil derfor se nærmere på hvordan problemstillingen er behandlet i ligningsloven og dens tilhørende rettskilder.

3.3.2 Ligningslovens sikring av skattyters interesser

I forarbeidene til ligningsloven § 6-5 nr. 2 omtales behovet for å videreføre ligningsmyndighetenes mulighet til å foreta speilkopiering.¹⁰¹ Bakgrunnen for behovet uttales å være store endringer i hvordan skattyter utarbeider og oppbevarer informasjon av betydning for skatte-

¹⁰⁰ Rt. 2013 s. 1336 avsnitt 30.

¹⁰¹ Prop. 141 L (2011-2012) s. 35.

fastsettelsen. I tillegg blir det vist til Ot.prp.nr.1 (2008-2009) for nærmere redegjørelse. Problemstillingen knyttet til risikoen for at ligningsmyndighetene får innsyn i taushetsbelagte opplysninger er ikke omtalt. Ot.prp.nr.1 (2008-2009) kapittel 22 omhandler presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen. Bakgrunnen for behovet for presiseringer var at Høyesterett i Rt. 2007 s. 1612 uttalte at daværende ligningslov § 4-10 nr. 1 bokstav b gav hjemmel for at ligningsmyndighetene kunne foreta filkopiering av skattyters databærere, men ikke speilkopiering. I Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) ble det derfor foreslått en presisering av bestemmelsen, slik at det ble klart at ligningsmyndighetene har anledning til å benytte den til enhver tid eksisterende og best mulige teknologi, herunder speilkopiering.¹⁰² Formålet med en slik regel er å sikre at myndighetene får tilgang til all informasjon som er relevant for skattefastsettelsen.¹⁰³ I høringsrunden til lovforslaget påpekte flere av høringsinstansene at kopiering av databærere medfører utfordringer knyttet til overskuddsinformasjon.¹⁰⁴ De problemstillingene som både høringsinstansene og departementet tar stilling til knytter seg imidlertid til de ansattes rett til personvern. Altså overskuddsinformasjon av privat karakter.¹⁰⁵ Risikoen for at ligningsmyndighetene får innsyn i taushetsbelagt informasjon blir ikke nevnt. Det er derfor nødvendig å se på hvilke generelle rettssikkerhetsgarantier som finnes i ligningsloven.

Ligningsloven § 3-5 nr. 1 første punktum gir skattyter *"rett til å være til stede og uttale seg under kontrollundersøkelser"*. Slik jeg ser det gir ikke ordlyden i ligningsloven § 3-5 nr. 1 et klart svar på om skattyter har rett til å være til stede ved selve gjennomgangen av speilkopien, eller om retten kun gjelder mens kopieringen foregår hos skattyter. I forarbeidene til bestemmelsen ble det uttalt at bestemmelsen gir skattyter rett til å være til stede ved gjennomgangen av det innhentede materialet.¹⁰⁶ En uttalelse fra Høyesterett i Rt. 2007 s. 1612 trekker i samme retning. Spørsmålet i saken var blant annet om ligningsmyndighetene hadde hjemmel i den eldre ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b til å foreta gjennomsyn av kopiert materiale på sine kontorer. I avsnitt 41 uttalte førstvoterende at de nødvendige rettssikkerhetsgarantier var ivaretatt ved at skattyter etter ligningsloven § 3-5 nr. 1 har rett til å være til stede ved gjennom-

¹⁰² Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 122.

¹⁰³ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 124.

¹⁰⁴ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 124 og 125.

¹⁰⁵ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 125.

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 126.

gangen. Dette taler for at bestemmelsen skal tolkes slik at skattyter som hovedregel har rett til å være til stede mens ligningsmyndighetene gjennomgår filene på speilkopien. En slik rett til å være til stede kan hindre innsyn på to måter: For det første kan skattyter kontrollere hvilke søkeord som blir brukt. Dette kan hindre at det aktivt søkes etter for eksempel e-poster fra advokater. For det andre får skattyter en mulighet til å sikre at dokumenter han mener er underlagt taushetsplikt blir fjernet fra speilkopien.

Ligningsloven § 3-5 nr. 1 siste punktum åpner imidlertid for et unntak fra denne hovedregelen dersom undersøkelsen ikke kan gjennomføres uten at "*formålet med kontrollen settes i fare*". I forarbeidene til bestemmelsen er det uttalt at det av og til kan være nødvendig å foreta undersøkelser med svært kort varsel for å unngå at skattyteren får anledning til å skjule det som skal undersøkes.¹⁰⁷ Det sies imidlertid ikke noe om hva som skal til for at formålet med kontrollen "settes i fare". I litteraturen er det uttalt at det må kreves spesielle forhold i den konkrete sak for at vilkåret skal være oppfylt.¹⁰⁸ Heller ikke dette gir noen god veiledning. Denne uklarheten åpner for at ligningsmyndighetene kan nekte skattyter å være til stede ved gjennomgangen, samtidig som det kan være vanskelig for skattyter å imøtegå et slikt avslag fordi vilkårets innhold er såpass vagt. Et annet problem er at det ikke finnes noen mulighet til å kontrollere at ligningsmyndighetene faktisk respekterer skattyters rett til å være til stede. Dette ble også påpekt av dissenterende dommer Skoghøy i Rt. 2007 s. 1612.¹⁰⁹

Retten til å være til stede ved gjennomgangen av speilkopien kommer altså ikke klart til uttrykk i ligningsloven. Ligningsmyndighetene har i tillegg et tilsynelatende vidt skjønn ved avgjørelse av om det skal gjøres unntak i denne retten, og det er vanskelig å kontrollere om skattyters rett respekteres i praksis. Alle disse momentene gjør at jeg er tvilende til om ligningsloven § 3-5 gir skattyter tilstrekkelig gode rettssikkerhetsgarantier mot at ligningsmyndighetene får innsyn i advokatkorrespondanse.

Etter ligningsloven § 3-6 nr. 1 kan den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll, klage over pålegget "*dersom han mener han ikke har plikt eller lovlig adgang til å*

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 68.

¹⁰⁸ Harboe (2005) s. 110.

¹⁰⁹ Rt. 2007 s. 1612 avsnitt 61.

etterkomme pålegget". Ordlyden gir ikke et klart svar på om gjennomføringen av pålegget kan påklages, for eksempel hvordan gjennomgangen av en speilkopi organiseres, eller om det kun kan klages over hjemmelsspørsmålet. Jeg mener det er mest naturlig å se både hjemmelsspørsmålet og den etterfølgende gjennomgang av speilkopien som ett "pålegg", slik at ligningsloven § 3-6 nr. 1 gir hjemmel til å påklage begge deler. Spørsmålene har en så nær tilknytning, at det vil være kunstig ikke å se de under ett.

En klageadgang gir imidlertid ikke nødvendigvis en god rettssikkerhetsgaranti for skattyter. Det vil for eksempel ikke være mulig å klage på at ligningsmyndighetene har startet gjennomgangen av speilkopien uten skattyter til stede, før en slik gjennomgang faktisk har funnet sted. Dette medfører to problemer: For det første vil det, dersom ligningsmyndighetene har speilkopien i sin besittelse, være vanskelig for skattyter å vite om gjennomgangen har startet uten hans nærvær. For det andre vil det uansett være for sent å klage når gjennomgangen har startet. Ligningsmyndighetene har da allerede hatt muligheten til å lese dokumenter underlagt taushetsplikt, og disse opplysningene kan være kommet til deres kunnskap. Dette avhjelpes ikke ved at dokumentene senere sladdes eller slettes. Klageadgangen reduserer derfor ikke risikoen for at ligningsmyndighetene får innsyn i skattyterens advokatkorrespondanse.

Det er ingen kilder tilknyttet ligningsloven § 6-5 nr. 2 som drøfter risikoen for at ligningsmyndighetene ved speilkopiering kan få innsyn i opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt. De rettssikkerhetsgarantiene som finnes synes heller ikke å være utformet med tanke på denne spesielle problemstillingen. Det er derfor usikkert om lovgiver er av den oppfatning at reglene slik de er utformet i dag i tilstrekkelig grad beskytter skattyters rettigheter, eller om problemstillingen er oversett. Etter min mening gir ikke ligningslovens regler om speilkopiering skattyter et tilstrekkelig vern mot innsyn i advokatkorrespondanse.

3.3.3 Hvordan problemstillingen løses på andre rettsområder

Speilkopiering er ikke et verktøy som er unikt for ligningsmyndighetene. Metoden er av interesse for alle organer som driver kontroll av borgerne. Særlig ved ransaking og beslag etter straffeprosessloven, og ved kontroller etter konkurranseloven, er speilkopiering av databærere en kjent metode. På begge disse områdene har risikoen for innsyn i opplysninger som er underlagt advokaters taushetsplikt vært en aktuell problemstilling det siste året.

På straffeprosessens område avsa Høyesterett en kjennelse om speilkopiering i juni 2013. Rt. 2013 s. 968 omhandlet spørsmålet om politiet hadde anledning til å beholde en speilkopi som var tatt av en advokats harddisk og bærbar pc. Advokaten var siktet for bedrageri og kunsts-vindel, og dette var bakgrunnen for kopieringen. Økokrim anførte at de hadde hjemmel til å foreta speilkopiering av en advokats databærere når han er siktet i en straffesak, og at de hadde hjemmel til å ha speilkopien i sin besittelse etter at kopiering var foretatt. Advokaten anførte at Økokrim ikke hadde hjemmel til å besitte speilkopien, og at denne umiddelbart etter kopiering skulle vært overlevert tingretten for gjennomgang.

Høyesterett slo først fast at politiet hadde adgang til å ta speilkopi av databærere hos siktede.¹¹⁰ Det avgjørende var dermed hvilken fremgangsmåte politiet må følge når de foretar en slik kopiering hos en advokat.¹¹¹ Det ble først vist til Innstilling om rettergangsmåten i straffesaken fra 1969, hvor komiteen uttaler at politiet må kunne undersøke papirer i den utstrekning det er nødvendig for å kunne vurdere hvilke dokumenter som skal beslaglegges.¹¹² Komiteen mente det ikke er til å unngå at politiet kan komme til å gjennomse papirer det ikke er adgang til å beslaglegge.¹¹³ Høyesterett tillå imidlertid denne uttalelsen begrenset betydning fordi den ikke omhandler beslag hos en advokat, hvor det er en presumsjon for at alle dokumenter er underlagt taushetsplikt.¹¹⁴ Videre ble det vist til forarbeidene til straffeprosessloven § 205 som omtaler tilsvarende problemstilling ved beslag i et redaksjonslokale, og avisen hevder dokumenter er underlagt bevisforbud etter strpl. § 125.¹¹⁵ Lovgiver uttalte her at politiet da ikke har adgang til å gjennomgå dokumentene på stedet, men må avvente rettens avgjørelse om dokumentene kan beslaglegges.¹¹⁶ Det ble videre påpekt at hensynene bak advokaters taushetsplikt nyter et sterkt vern.¹¹⁷ At det kun var et begrenset antall personer hos Økokrim som hadde tilgang til speilkopien, og at disse hadde taushetsplikt overfor andre ansatte, ble ikke tillagt vekt. Så lenge speilkopien er i Økokrims besittelse vil det alltid kunne oppstå

¹¹⁰ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 25.

¹¹¹ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 28.

¹¹² Rt. 2013 s. 968 avsnitt 29.

¹¹³ NUT 1969:3 s. 256.

¹¹⁴ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 30.

¹¹⁵ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 31.

¹¹⁶ Ot.prp.nr.53 (1983-1984) s. 63.

¹¹⁷ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 37.

en mistanke om at taushetsbelagte opplysninger tilkommer personer som ikke burde hatt dem.¹¹⁸ Et system basert på tillit til Økokrims ansatte ble ikke ansett å gi de nødvendige retts-sikkerhetsgarantier.¹¹⁹ Til slutt ble det påpekt at reguleringen på konkurranserettens område ikke kunne tillegges vekt fordi det ved speilkopiering hos næringsdrivende, i motsetning til ved beslag hos advokat, ikke kan oppstilles en generell presumsjon om at materialet som finnes er taushetsbelagt.¹²⁰ Etter dette konkluderte Høyesterett med at Økokrim skulle levert speilkopien til tingretten for å slå fast hvilke deler av speilkopien som kunne beslaglegges.¹²¹

På konkurranserettens område har det også skjedd en utvikling når det gjelder gjennomgang av speilkopier. Konkurranselovens regler har flere likhetstrekk med ligningsloven når det gjelder kontrollundersøkelser og speilkopiering. Etter konkurranseloven § 24 har enhver plikt til å gi konkurransemyndighetene de opplysningene disse myndighetene krever for å kunne utføre sine gjøremål etter loven. Denne opplysningsplikten minner om den skattyter er pålagt etter ligningsloven § 6-1 nr. 1, se punkt 3.1. På samme måte som etter ligningsloven, omfatter ikke opplysningsplikten etter konkurranseloven § 24 advokatkorrespondanse.¹²² Etter konkurranseloven § 25 (1) har Konkurransetilsynet hjemmel til å foreta bevissikring dersom det foreligger *"rimelig grunn til å anta"* at bestemmelser i konkurranseloven er overtrådt. Bevissikring kan blant annet skje ved *"å ta med ting som kan ha betydning som bevis for nærmere granskning"*, jfr. konkurranseloven § 25 (1) bokstav c. Begrepet "ting" omfatter datalagret informasjon, og i likhet med ligningsloven § 6-5 nr. 2 gir bestemmelsen Konkurransetilsynet adgang til å foreta speilkopiering av databærere.¹²³ Den 1. januar 2014 trådte flere endringer i konkurranseloven i kraft. Én av endringene var at det i konkurranseloven § 25 (4) ble innført en regulering av hvordan beslag av elektronisk lagret materiale skal gjennomgås, for å sikre at dokumenter som er underlagt taushetsplikt blir unntatt beslaget.¹²⁴ Konkurranseloven § 25 (4) lyder:

¹¹⁸ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 39.

¹¹⁹ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 39.

¹²⁰ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 44.

¹²¹ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 45.

¹²² Ot.prp.nr.6 (2003-2004) s. 134.

¹²³ Prop. 75 L (2012-2013) s. 86.

¹²⁴ Prop. 75 L (2012-2013) s. 150.

"Den kontrollerte skal motta en kopi av beslaglagt elektronisk materiale. Når Konkurransetilsynet begynner gjennomgangen av beslaglagt elektronisk materiale, har den kontrollerte eller dennes representant rett til å være til stede for å avklare om materialet inneholder opplysninger som er omfattet av taushetsplikt som nevnt i straffeprosessloven §§ 117 til 120. Dersom den kontrollerte og Konkurransetilsynet ikke blir enige om opplysninger er omfattet av taushetsplikt som nevnt i straffeprosessloven §§ 117 og 120, skal dette avgjøres av tingretten."

Bakgrunnen for bestemmelsen er at speilkopiering innebærer en risiko for at Konkurransetilsynet får med seg dokumenter som er underlagt beslagsforbud, og dermed ikke kan tjene som bevis i saken.¹²⁵ Det har tradisjonelt vært antatt at Konkurransetilsynet selv kunne kontrollere om de dokumenter de tok beslag i var underlagt taushetsplikt, så lenge dette kunne gjøres uten at det nærmere innholdet ble kjent.¹²⁶ Fordi speilkopiering er særlig inngripende og medfører en nærliggende fare for at beslagsfri korrespondanse følger med, ble det likevel ansett nødvendig med særlige regler for håndteringen av denne type beslag.¹²⁷ Formålet med reglen er å sikre at den kontrollerte får være med på den første gjennomgangen, slik at taushetsbelagt informasjon fjernes før Konkurransetilsynet foretar mer målrettede søk.¹²⁸ Etter at et område er klarert for taushetsbelagt informasjon kan Konkurransetilsynet iverksette mer detaljerte etterforskningsøk.¹²⁹ Under disse søkene vil den kontrollerte ikke ha rett til å være til stede.¹³⁰ For å sikre at etterforskningen ikke blir forsinket skal Konkurransetilsynet fastsette et tidspunkt for når gjennomgangen av dokumentene vil begynne.¹³¹ Det er da opp til den kontrollerte om den velger å benytte seg av muligheten til å være til stede.¹³² I tillegg til dette har den kontrollerte en rett til å sende inn en liste over hvilke dokumenter den mener er underlagt taushetsplikt.¹³³ For å gjøre denne retten reell skal den kontrollerte umiddelbart få en kopi av

¹²⁵ Prop. 75 L (2012-2013) s. 86.

¹²⁶ Prop. 75 L (2012-2013) s. 86.

¹²⁷ Prop. 75 L (2012-2013) s. 87.

¹²⁸ Prop. 75 L (2012-2013) s. 87.

¹²⁹ Prop. 75 L (2012-2013) s. 151.

¹³⁰ Prop. 75 L (2012-2013) s. 151.

¹³¹ Prop. 75 L (2012-2013) s. 88.

¹³² Prop. 75 L (2012-2013) s. 88.

¹³³ Prop. 75 L (2012-2013) s. 88.

det speilkopierte materialet for egen gjennomgang.¹³⁴ Løsningen ble ansett å balansere hensynet til en effektiv håndheving av konkurransereglene med hensynet til den kontrollertes behov for å beskytte sine interesser på en god måte.¹³⁵ Selv om gjennomgangen av det speilkopierte materialet kan ta noe lenger tid med denne ordningen, ble hensynet til å identifisere beslagsfritt materiale ansett å veie så tungt at hensynet til effektivitet til en viss grad måtte vike.¹³⁶

3.3.4 Kildenes betydning for ligningslovens regulering av speilkopier

Slik jeg tolker Høyesteretts begrunnelse i Rt. 2013 s. 968 var det avgjørende for resultatet at det ble tatt beslag hos en advokat, hvor det er en presumsjon for at alle opplysninger er underlagt taushetsplikt. Utgangspunktet er her at ingen av dokumentene kan beslaglegges, før det er klargjort at dokumentet ikke inneholder opplysninger om advokatens klienter. Dette kommer tydeligst til uttrykk når førstvoterende sammenligner denne situasjonen med speilkopiering etter konkurranseloven. Dette taler for at resultatet ikke nødvendigvis ville blitt det samme dersom det var tatt speilkopi hos andre enn en advokat. Etter min mening kan avgjørelsen derfor ikke tas til inntekt for at speilkopier alltid må gis til tingretten for gjennomsyn før politiet eller ligningsmyndighetene kan starte sine søk. Den viser imidlertid at hensynet til advokaters taushetsplikt har stor gjennomslagskraft, og at Høyesterett er opptatt av at det foreligger tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier. Ved speilkopiering hos advokater innebærer dette at hele speilkopien må til tingretten for gjennomsyn, mens ved speilkopiering hos andre er det mulig andre tiltak vil være tilstrekkelig.

Reglene for gjennomgang av speilkopier etter konkurranseloven § 25 (4) har større overføringsverdi til skatterettens område. Etter min mening er det flere gode grunner som taler for at et det bør innføres en lignende bestemmelse i ligningsloven § 6-5. Både konkurranseloven og ligningsloven har viktige samfunnsøkonomiske formål. Ligningsloven er en del av et regelverk som skal bidra til å sikre staten inntekter og til inntektsfordeling.¹³⁷ Konkurranselovgivningen skal sikre en effektiv utnyttelse av landets ressurser slik at disse kan skape størst muli-

¹³⁴ Prop. 75 L (2012-2013) s. 88.

¹³⁵ Prop. 75 L (2012-2013) s. 92.

¹³⁶ Prop. 75 L (2012-2013) s. 92.

¹³⁷ Ot.prp.nr.6 (2003-2004) s. 22.

ge verdier for innbyggerne.¹³⁸ Det er derfor av stor samfunnsmessig betydning at begge regelverk kan håndheves på en effektiv måte. I håndhevelsesfasen er det også flere likhetstrekk mellom saker om brudd på konkurranseloven og saker om brudd på skattelovgivningen. I begge tilfelle er det ofte snakk om store og komplekse faktum, hvor myndighetene har stort behov for opplysninger for å kunne bevise overtredelser. Det er derfor ikke tvilsomt at speilkopiering vil være et viktig virkemiddel for både Konkurransetilsynet og ligningsmyndighetene. Det er også en statlig etat som kan foreta speilkopieringen etter begge lover. Når det gjelder virkningen av en overtredelse, åpner begge lover for at det kan ilegges både straff og enkeltvedtak som pålegger borgeren plikter. Etter ligningsloven har ligningsmyndighetene hjemmel til å vedta endringsligning etter kapittel 9, ilegge tilleggsskatt etter kapittel 10 og kapittel 12 gir hjemmel for at borgeren kan idømmes straff for skattesvik. Etter konkurranseloven kan et foretak ilegges tvangsmulkt etter § 28, overtredelsesgebyr etter § 29 og § 32 gir hjemmel for å ilegge straff for enkelte handlinger.

Med de likhetstrekkene som her er nevnt, og at speilkopiering vil medføre de samme problemstillinger med tanke på advokaters taushetsplikt uavhengig av om det skjer etter ligningsloven § 6-5 eller konkurranseloven § 25, er det uheldig at problemstillingen har fått så ulik behandling i de to lovenes forarbeider. Advokatforeningen påpekte i sin høringsuttalelse til NOU 2009:4 at speilkopiering er betenkelig både ut fra hensynet til advokaters taushetsplikt og personvern hensyn, og at disse spørsmålene ikke var tilstrekkelig utredet i Ot.prp.nr.1 (2008-2009).¹³⁹ Finansdepartementet hadde derfor oppfordring til å utrede problemstillingen nærmere. Prop. 141 L (2011-2012) inneholder imidlertid kun en henvisning til odelstingsproposisjonen fra 2009.¹⁴⁰ I forarbeidene til konkurranseloven er problemstillingen derimot drøftet over flere sider.¹⁴¹ Det er uheldig at Finansdepartementet og daværende Fornyings-, administrasjons- og kirke departementet hadde så ulik oppfatning av denne problemstillingen i tilnærmet samme tidsperiode.

¹³⁸ Ot.prp.nr.6 (2003-2004) s. 21.

¹³⁹ Advokatforeningen (2009) s. 11.

¹⁴⁰ Prop. 141 L (2011-2012) s. 35.

¹⁴¹ Prop. 75 L (2012-2013) s. 86-89, 92 og 150-151.

Etter min vurdering gir konkurranselovens regler bedre rettssikkerhetsgarantier for at myndighetene ikke får innsyn i opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt enn ligningsloven. For det første er det et krav om mistanke om overtredelse av konkurransereglene for at speilkopiering kan finne sted, jfr. § 25 (1). Et slikt krav er det ikke etter ligningsloven § 6-5 nr. 1. Ligningsmyndighetene trenger derfor ikke begrunne hvorfor det skal foretas verken kontrollundersøkelse eller speilkopiering. For det andre er det etter konkurranseloven et krav om at begjæring om adgang til bevissikring framsettes for tingretten, og bevissikringen kan ikke skje før retten har truffet sin avgjørelse, jfr. § 25 (3). Etter ligningsloven er det ligningsmyndighetene selv som fatter avgjørelsen om det skal foretas kontrollundersøkelse og om det skal gjennomføres speilkopiering. For det tredje har konkurranseloven klare regler for hvordan håndteringen av speilkopier skal foregå, jfr. § 25 (4). I ligningsloven gir ordlyden i § 3-5 nr. 1 rom for tolkningstvil om skattyter har rett til å være til stede ved gjennomgangen av speilkopien hos ligningsmyndighetene, eller om det kun er en rett til å være til stede ved kontrollen hos skattyterens kontorer. Dette gjør det vanskeligere for skattyter å få kunnskap om hvilke rettigheter han har. I tillegg er det ingen klare regler som hindrer ligningsmyndighetene i å starte gjennomgangen av speilkopien før skattyter har fått mulighet til å være til stede. For det fjerde er det i konkurranseloven § 25 ingen mulighet for å gjøre unntak fra den kontrollertes rett til å være til stede ved første gjennomgang. Etter ligningsloven § 3-5 nr. 1 siste punktum er det åpnet for at ligningsmyndighetene kan nekte skattyter å være til stede, uten at rettskildebildet gir en klar anvisning på hva som skal til for at vilkåret er oppfylt. Dette åpner for at ligningsmyndighetene har et vidt skjønn med tanke på når skattyters tilstedeværelse vil medføre at formålet med kontrollen settes i fare.

Ligningslovens system er i stor grad basert på tillit til at ansatte hos ligningsmyndighetene har en god selvjustis, og ikke misbruker de hjemlene de er gitt. Selv om det ikke er holdepunkter for reise tvil om integriteten til de ansatte i ligningsmyndighetene, er et slikt system basert på tillit likevel problematisk i forhold til skattyterens rettssikkerhet. Som Høyesterett påpekte i Rt. 2013 s. 968 gir ikke et system basert på tillit de nødvendige rettssikkerhetsgarantier.¹⁴² Denne uttalelsen er like relevant på skatterettens område som i straffeprosessen.

¹⁴² Rt. 2013 s. 968 avsnitt 39.

Forarbeidene til konkurranseloven kom etter ligningsloven, og som nevnt er det flere likhetstrekk mellom de to regelverkene. Det kan derfor argumenteres for at ligningsloven § 3-5 nr. 1 første punktum bør tolkes i tråd med konkurranseloven § 25 (4) når ligningsmyndighetene foretar speilkopiering hos skattyter. Dette vil innebære at skattyter etter ligningsloven § 3-5 nr. 1 første punktum har en rett til å være til stede ved første gjennomgang av speilkopien for å luke ut de dokumenter som er underlagt taushetsplikt, at dokumentet ved en eventuell uenighet skal forelegges tingretten og at ligningsmyndighetene ikke kan starte gjennomgangen før skattyter har fått mulighet til å være til stede. I tillegg kan en slik innfallsvinkel tale for at unntaket i ligningsloven § 3-5 nr. 1 siste punktum bør tolkes innskrenkende ved speilkopiering, slik at skattyter har en ubetinget rett til å være til stede i disse tilfellene. Det er imidlertid ikke sikkert en slik argumentasjon vil føre frem i retten. I tillegg er det uklart om en slik argumentasjon vil føre frem ovenfor ligningsmyndighetene. Det vil derfor mest sannsynlig være nødvendig med en rettsavgjørelse for eventuelt å fastslå om bestemmelsen kan tolkes på denne måten. Denne uklarheten gjør at skattyter nyter et dårligere vern etter ligningsloven enn det den kontrollerte gjør etter konkurranseloven. Det beste vil derfor være at ligningsloven § 6-5 endres, slik at det innføres en liknende bestemmelse som i konkurranseloven § 25 (4).

Jeg har vanskelig for å se at det vil være mer problematisk for ligningsmyndighetene å gjennomføre en slik ordning enn det vil være for Konkurransetilsynet. Jeg ser heller ingen grunn til at skattyteres rettssikkerhet skal være dårligere ivaretatt enn de som kontrolleres etter konkurranseloven. Slik regelverket er i dag skjer det en forskjellsbehandling av borgere som kontrolleres av ligningsmyndighetene og borgere som kontrolleres av andre offentlige myndigheter. Som påpekt av Høyesterett i Rt. 2013 s. 968 nyter hensynene bak advokaters taushetsplikt et sterkt vern.¹⁴³ Etter mitt syn er det viktig at man holder fast ved et av de grunnleggende prinsippene for vår rettspleie, selv om det å sikre skatteinntekter er av stor betydning for et velfungerende velferdssamfunn.

¹⁴³ Rt. 2013 s. 968 avsnitt 37.

3.3.5 Forholdet til EMK art. 8

3.3.5.1 Speilkopiering er et inngrep etter EMK art. 8

EMK er gjort til norsk rett gjennom menneskerettsloven § 2 nr. 1, og har forrang overfor annen norsk lovgivning, jfr. § 3. EMK artikkel 8 lyder som følger:

"1. Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse.

2. Det skal ikke skje noe inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettighet unntatt når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter."

Resultatet i Rt. 2007 s. 1612 som er omtalt under punkt 3.3.2, ble anket inn for Den Europeiske Menneskerettighetsdomstolen (EMD).¹⁴⁴ EMD tok her stilling til om speilkopiering hos skattyter er et inngrep etter EMK art. 8 (1). Flertallet slo først fast at ordlyden "hjem" omfatter kontorlokalene til profesjonelle næringsdrivende.¹⁴⁵ Deretter ble det uttalt at statens mulighet til å gjøre inngrep i borgerens rettigheter etter konvensjonen kan være videre når det er et selskap som blir utsatt for inngrepet, enn når det er en privatperson.¹⁴⁶ Til slutt ble det konstatert at når selskapet var forpliktet til å la ligningsmyndighetene ta speilkopi, var dette et inngrep i selskapets rett til respekt for sitt "hjem" og "korrespondanse".¹⁴⁷ Det er dermed klart at speilkopiering av skattyters databærere er et inngrep etter EMK art. 8 (1).

3.3.5.2 Lovlig inngrep

Etter EMK art. 8 (2) må tre kumulative vilkår være oppfylt for at et inngrep skal være berettiget. Det kreves at inngrepet er i samsvar med loven, at det ivaretar et legitimt formål og at det er nødvendig i et demokratisk samfunn. Etter EMDs praksis innebærer vilkåret "i samsvar

¹⁴⁴ Se EMD dom 14. mars 2013 *Bernh Larsen Holding As and others v. Norway*, application no. 24117/08 (heretter *BLH vs. Norge*).

¹⁴⁵ *BLH vs. Norge* avsnitt 104.

¹⁴⁶ *BLH vs. Norge* avsnitt 104.

¹⁴⁷ *BLH vs. Norge* avsnitt 106.

med loven" tre ting: Det må finnes en hjemmel i nasjonal rett¹⁴⁸, hjemmelen må være tilgjengelig¹⁴⁹ og den må være forutberegnelig.¹⁵⁰ Ligningsloven § 6-5 nr. 2 gir uten tvil hjemmel for ligningsmyndighetene til å foreta speilkopiering. Både ordlyden og forarbeidene er klare på at det kan foretas kopiering av arkivene, og at dette innebærer en rett til å ta speilkopi av harddisk og server.¹⁵¹ Legalitetskravet er derfor oppfylt. Det andre vilkåret er at inngrepet gjøres for å oppnå ett av de legitime formålene listet opp i EMK art. 8 (2). Speilkopiering foretas for å sikre at myndighetene effektivt kan kontrollere at skattyter har gitt all informasjon som er av relevans for deres ligningsvedtak.¹⁵² Formålet med speilkopieringen kan derfor sies å være både å sikre landets økonomiske velferd, og å forebygge og oppdage kriminalitet. Dette vilkåret er derfor også oppfylt. Det siste vilkåret er om inngrepet i advokaters taushetsplikt er "nødvendig i et demokratisk samfunn". EMD har tolket dette slik at behovet for inngrepet for det første må være "overbevisende fastslått".¹⁵³ Dette innebærer at det kun kan skje inngrep dersom det foreligger et "presserende samfunnsmessig behov".¹⁵⁴ Ved denne vurderingen vil EMD prøve om begrunnelsen for inngrepet er relevant og tilstrekkelig.¹⁵⁵ For det andre må inngrepet være proporsjonalt med det samfunnsmessige målet.¹⁵⁶

I forarbeidene til ligningsloven er det uttalt at muligheten til å ta speilkopier er nødvendig for at ligningsmyndighetene effektivt skal kunne kontrollere om skattyter har gitt all relevant informasjon.¹⁵⁷ Dette fordi skattyterne har endret måten de oppbevarer opplysninger på, og

¹⁴⁸ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 94 og EMD dom 16. april 2002 *Société Colas Est and others v. France*, application no. 37971/97 (heretter *Société Colas Est vs. Frankrike*) avsnitt 43.

¹⁴⁹ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 95.

¹⁵⁰ Se EMD dom 27. september 2005 *Petri Sallinen and others v. Finland*, application no. 50882/99 (heretter *Sallinen vs. Finland*) avsnitt 81.

¹⁵¹ Prop. 141 L (2011-2012) s. 33.

¹⁵² Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 122 og 124.

¹⁵³ *Société Colas Est vs. Frankrike* avsnitt 47 og EMD dom 28. april 2005 *Buck v. Germany*, application no. 41604/98 (heretter *Buck vs. Tyskland*) avsnitt 44.

¹⁵⁴ Se EMD dom 25. mars 1992 *Campbell v. The United Kingdom*, application no. 13590/88 (heretter *Campbell vs. Storbritannia*) avsnitt 44 og *Buck vs. Tyskland* avsnitt 44.

¹⁵⁵ Se EMD dom 24. mars 1988 *Olsson v. Sweden*, application no. 10465/83, avsnitt 68 og EMD dom 16. desember 1992 *Niemietz v. Germany*, application no. 13710/88, avsnitt 37.

¹⁵⁶ *Campbell vs. Storbritannia* avsnitt 44 og *Buck vs. Tyskland* avsnitt 44.

¹⁵⁷ Prop. 141 L (2011-2012) s. 35.

fordi en speilkopi reduserer risikoen for at relevante opplysninger kan slettes og ved dette gjøres utilgjengelig for ligningsmyndighetene.¹⁵⁸ Denne begrunnelsen ble ansett å være relevant og tilstrekkelig av EMD i *BLH vs. Norge*.¹⁵⁹ Jeg ser derfor ingen grunn til å stille spørsmålsteget ved om ligningsmyndighetene har behov for å foreta speilkopiering. Det avgjørende er om speilkopiering, med de mulighetene det gir for innsyn i advokatkorrespondanse, er et proporsjonalt inngrep.

I proporsjonalitetsvurderingen skal inngrepets konsekvenser for borgeren holdes opp mot de fordeler det gir samfunnet. Dersom det er proporsjonalitet mellom disse to størrelsene er inngrepet lovlig. Proporsjonalitetsvurderingen kan deles opp i én prosessuell og én materiell vurdering.¹⁶⁰ I den prosessuelle vurderingen er målet å avgjøre om lovgivningen gir borgerne adekvate og effektive rettsikkerhetsgarantier som kan hindre misbruk av hjemmelen.¹⁶¹ I den materielle vurderingen skal det avgjøres om inngrepet slik det ble utøvd i den konkrete sak er proporsjonalt med formålet.¹⁶² Jeg vil ikke ta for meg en konkret sak, og proporsjonalitetsvurderingen vil derfor i hovedsak være en prosessuell vurdering av om ligningsloven gir skattyterne adekvate og effektive rettsikkerhetsgarantier.

I *BLH vs. Norge* foretok EMD en forholdsvis grundig proporsjonalitetsvurdering. EMDs flertall konkluderte med at speilkopieringen i denne saken var proporsjonal. Avgjørelsen omhandler en liknende problemstilling som det denne oppgaven tar for seg. I det videre vil jeg derfor gå forholdsvis grundig igjennom hvilke momenter EMD la vekt på i proporsjonalitetsvurderingen. Det første flertallet fremhevet var at ligningsmyndighetene etter deres oppfatning ikke hadde et helt fritt skjønn med tanke på hvilke dokumenter de kunne få innsyn i, hva som skulle til for å få innsyn i arkivene og ved beslutningen om det skulle tas speilkopi.¹⁶³ Begrunnelsen for dette standpunktet var blant annet at ligningsmyndighetene kun har rett til å få innsyn i opplysninger som kan ha betydning for skattyterens ligning, og kun i arkiver som

¹⁵⁸ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 123.

¹⁵⁹ *BLH vs. Norge* avsnitt 161.

¹⁶⁰ Meidell (2010) s. 59.

¹⁶¹ *Buck vs. Tyskland* avsnitt 45.

¹⁶² *Buck vs. Tyskland* avsnitt 45.

¹⁶³ *BLH vs. Norge* avsnitt 164.

kan inneholde relevante opplysninger.¹⁶⁴ Videre la flertallet vekt på at selskapet ble varslet om at det skulle foretas kontrollundersøkelse ett år i forveien, og at selskapet hadde hatt representanter til stede da kontrollen ble gjennomført i deres kontorlokaler.¹⁶⁵ Det ble også lagt vekt på at selskapet hadde hatt mulighet til å påklage vedtaket om at det skulle foretas speilkopi, at speilkopien ble forseglet da klagen ble innsendt, at ligningsmyndighetene hadde plikt til å lage en rapport og at selskapet hadde rett til å få en kopi av denne rapporten.¹⁶⁶ I tillegg ble det tillagt vekt at ligningsmyndighetene hadde plikt til å levere tilbake irrelevante opplysninger.¹⁶⁷ Ligningsmyndighetene hadde heller ikke gjennomgått speilkopien før klagen var endelig avgjort i Høyesterett, og selskapet hadde fått tilbud om å være til stede ved gjennomgangen.¹⁶⁸ Flertallet var også av den oppfatning at speilkopiering fra ligningsmyndighetenes side ikke var like inngripende som liknende inngrep i straffeprosessen fordi konsekvensen av å nekte å samarbeide kun var av administrativ art.¹⁶⁹ I straffeprosessen kan et pålegg om speilkopiering tvangsgjennomføres, mens etter ligningsloven vil konsekvensen kun bli at skattyteren blir skjønnslignet.¹⁷⁰ Til slutt ble det påpekt at inngrepet i stor grad hadde blitt nødvendig på grunn av skattyters egen organisering av opplysningene.¹⁷¹

Slik jeg tolker flertallets begrunnelse var det flere konkrete omstendigheter i saken som ble avgjørende for at inngrepet ble ansett å være proporsjonalt. Dommen gir derfor ikke svar på om gjennomføringen av inngrepet hadde vært proporsjonalt dersom ligningsmyndighetene hadde forholdt seg annerledes. Dommen gir heller ikke et klart svar på om bestemmelsene i ligningsloven gir tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier, eller om det var gjennomføringen slik det ble gjort i denne saken som var tilstrekkelig. Det man likevel kan trekke ut av flertallets begrunnelse er at muligheten for å være til stede ved gjennomgangen av speilkopien er et viktig moment ved proporsjonalitetsvurderingen. Problemstillingen om risiko for innsyn i advokatkorrespondanse er imidlertid ikke vurdert i denne avgjørelsen. Selskapet anførte kun at

¹⁶⁴ *BLH vs. Norge* avsnitt 126-127.

¹⁶⁵ *BLH vs. Norge* avsnitt 164.

¹⁶⁶ *BLH vs. Norge* avsnitt 166.

¹⁶⁷ *BLH vs. Norge* avsnitt 166.

¹⁶⁸ *BLH vs. Norge* avsnitt 169.

¹⁶⁹ *BLH vs. Norge* avsnitt 173.

¹⁷⁰ *BLH vs. Norge* avsnitt 173.

¹⁷¹ *BLH vs. Norge* avsnitt 173.

inngrepet var problematisk av hensyn til de ansattes personvern. Dommen gir ikke svar på hvilke krav EMD ville satt til rettssikkerhetsgarantiene dersom faren for innsyn i advokatkorrespondanse hadde blitt anført. Det er derfor av interesse å se på hvilke krav til rettssikkerhetsgarantiene EMD har oppstilt i andre saker hvor innsyn i advokatkorrespondanse har vært vurdert etter EMK art. 8.

I avgjørelsen *Michaud vs. Frankrike* var spørsmålet om den franske implementeringen av det tredje hvitvaskingsdirektivet var i strid med EMK art. 8. Den franske bestemmelsen pålegger advokater å rapportere om mistenkelige transaksjoner hans klient har foretatt. Avgjørelsen gir en viss veiledning for hvilke momenter som vil være av betydning ved vurderingen av om regelverket som sådant er i overensstemmelse med EMK art. 8. I likhet med vurderingen som skal gjøres i denne oppgaven, forelå det ikke et konkret tilfelle som skulle vurderes i denne saken.¹⁷² Det EMD tok stilling til var om regelverket gav tilstrekkelige "safeguards". EMD slo først fast at en plikt til å rapportere informasjon om sin klient er et inngrep i advokaters rett til respekt for sin korrespondanse.¹⁷³ Deretter ble det vurdert om inngrepet var "nødvendig i et demokratisk samfunn". Domstolen konkluderte med at regelverket slik det var utformet innebar et proporsjonalt inngrep i retten til respekt for advokatkorrespondanse.¹⁷⁴ Det var særlig to forhold som var avgjørende for resultatet. Det første var at rapporteringsplikten kun inntreffer i helt klart definerte tilfeller.¹⁷⁵ Det er slått fast i loven at plikten ikke gjelder for virksomhet som omfatter juridisk rådgivning.¹⁷⁶ Det andre var at den franske lovgivningen hadde innført en sikkerhetsventil ved at advokaten ikke rapporterer direkte til myndighetene.¹⁷⁷ I stedet skal advokaten rapportere til lederen av en advokatforening. Denne sender rapporten videre til myndighetene etter å ha sjekket at vilkårene for å overlevere taushetsbelagt informasjon er oppfylt. Slik jeg tolker EMDs begrunnelse var det begrensede omfanget av rapporteringsplikten, og tilstedeværelsen av uavhengig kontroll, det avgjørende for at regelverket ble ansett å gi tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier.

¹⁷² *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 92.

¹⁷³ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 91.

¹⁷⁴ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 131.

¹⁷⁵ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 127.

¹⁷⁶ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 127.

¹⁷⁷ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 129.

Tilstedeværelsen av uavhengig kontroll har vært tillagt vekt av EMD også i andre saker. Avgjørelsen *Sallinen vs. Finland* er av særlig betydning i vår sammenheng. I denne saken hadde finsk politi tatt speilkopi av datamaskinene til en advokat, fordi han var mistenkt for å ha bistått noen av sine klienter i økonomisk kriminalitet. EMD konkluderte med at dette inngrepet ikke var i overensstemmelse med EMK art. 8 (2).¹⁷⁸ Det avgjørende var at den finske lovgivningen om beslag og speilkopiering ikke var tilstrekkelig forutberegnelig. EMD påpekte for det første at innholdet i lovens vilkår var uklart.¹⁷⁹ Videre ble det lagt vekt på at den ransakingen og beslag som ble foretatt var forholdsvis vidtgående. På bakgrunn av dette uttalte retten at det var påfallende at det ikke ble foretatt noen uavhengig eller judisiell kontroll.¹⁸⁰ Regelverket anga ikke med tilstrekkelig grad av presisjon i hvilke situasjoner taushetsbelagte opplysninger kunne bli utsatt for ransaking og beslag, og regelverket ble derfor ikke ansett å gi tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier.¹⁸¹

I motsetning til i *BLH vs. Norge* er ikke problemstillingen i denne oppgaven om ligningsmyndighetene har rett til å foreta speilkopiering hos skattyter. Problemstillingen er om ligningslovens regler gir tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier mot at ligningsmyndighetene får innsyn i advokatkorrespondanse. Jeg mener derfor at flere av momentene som ble tillagt vekt i denne avgjørelsen, bør ha mindre vekt ved vår vurdering.

Noen av de avgjørende momentene i *BLH vs. Norge* var at selskapet hadde fått mulighet til å være til stede ved gjennomgangen av speilkopien, at ligningsmyndighetene ikke startet gjennomgangen før selskapet var til stede og at selskapet hadde blitt varslet om kontrollen ett år i forveien. Dette var imidlertid konkrete momenter i denne saken, og er ikke ubetingede rettigheter som følger av ligningsloven. Ligningsloven § 3-5 nr. 1 gir skattyter rett til å bli varslet og være til stede ved gjennomgangen av speilkopien. Det er imidlertid mulighet til å gjøre unntak fra denne retten, og som nevnt over i punkt 3.3.2 fremgår det ikke klart av rettskildene hva som ligger i dette unntaket. Det er forståelig at ligningsmyndighetene har behov for å foreta uvarslede kontrollundersøkelser. Varsel før undersøkelsen foretas kan øke risikoen for

¹⁷⁸ *Sallinen vs. Finland* avsnitt 93.

¹⁷⁹ *Sallinen vs. Finland* avsnitt 87.

¹⁸⁰ *Sallinen vs. Finland* avsnitt 89.

¹⁸¹ *Sallinen vs. Finland* avsnitt 92.

at informasjon av betydning for ligningen fjernes fra skattyters arkiver og databærere. Jeg mener imidlertid at når ligningsmyndighetene har denne muligheten, er det desto viktigere at skattyter har en ubetinget rett til å være til stede ved gjennomgangen. I tillegg er det ingen bestemmelser som uttrykkelig hindrer ligningsmyndighetene i å starte gjennomgangen før skattyters representanter har fått mulighet til å være til stede. Dette kan øke risikoen for at ligningsmyndighetene gjør søk i speilkopien før skattyters representanter har fått mulighet til å være til stede.

Muligheten til å klage over pålegget om at det skal tas speilkopi ble også tillagt vekt i *BLH vs. Norge*. I denne saken var spørsmålet om ligningsmyndighetene hadde hjemmel til å foreta speilkopiering. Skattyter kunne dermed klage med den begrunnelse at de ikke hadde plikt til å etterkomme dette pålegget. Jeg er tvilende til om klageadgang gir like god beskyttelse dersom det er gjennomføringen av pålegget som påklages, se punkt 3.3.2. Jeg mener derfor at dette momentet ikke bør tillegges tilsvarende vekt ved vurderingen i denne oppgaven.

I tillegg la flertallet vekt at ligningsloven § 3-5 nr. 2 gir ligningsmyndighetene en plikt til å skrive en rapport etter kontrollundersøkelsen. Denne rapporten skal blant annet inneholde en oversikt over hvilke dokumenter og datalagringsmedium som ble utlevert.¹⁸² Flertallet begrunner ikke nærmere hvorfor denne rapporteringsplikten medfører en rettssikkerhetsgaranti for skattyter. Det er mulig begrunnelsen er at rapporten vil vise hvilke dokumenter myndighetene har sett ved gjennomgangen av speilkopien. Jeg mener imidlertid at en slik rapport ikke nødvendigvis vil gi skattyter tilstrekkelig beskyttelse mot innsyn i advokatkorrespondanse. For det første vil en slik rapporteringsplikt ikke hindre at ligningsmyndighetene har innsyn i flere dokumenter enn de som gjengis i rapporten. For det andre vil det ikke være et godt nok vern for skattyter at han får mulighet til å oppdage at myndighetene har sett dokumenter han mener er underlagt taushetsplikt. Formålet bak taushetsplikten er ikke bare at opplysningene ikke skal kunne brukes i et forvaltningsvedtak eller som bevis i en rettssak. Det er også at myndighetene ikke skal ha tilgang til opplysningene overhodet. Det vil derfor være for sent dersom skattyter oppdager taushetsbelagte dokumenter i rapporten. Myndighetene har da allerede tilegnet seg den aktuelle informasjonen. Jeg mener derfor at heller ikke dette momentet bør tillegges stor vekt ved vår vurdering.

¹⁸² Forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll § 7.

Et annet moment som ble fremhevet av flertallet i *BLH vs. Norge* var at konsekvensen av å nekte å medvirke ved kontrollundersøkelsen kun er av administrativ art. Speilkopiering etter ligningsloven ble derfor ansett å være mindre inngripende enn speilkopiering etter eksempelvis straffeprosessloven. Flertallet nevner imidlertid ikke at manglende medvirkning også kan medføre bøter eller fengsel på inntil to år, jfr. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d. Muligheten for straffesanksjoner ble fremhevet av mindretallet.¹⁸³ Selv om ikke all unnlatelse av medvirkning vil være straffbart, legger bestemmelsen et visst press på skattyter. Det er derfor viktig å ha klare regler for hvordan gjennomgangen av speilkopier skal foregå, slik at skattyter lett kan få informasjon om i hvilken grad han er pliktig å medvirke og hvordan ligningsmyndighetene er pliktig å opptre. Uklare regler vil gi ligningsmyndighetene en maktposisjon. Deres skattyter er usikker på hvilke krav som stilles til hans medvirkning, kan dette øke risikoen for at han godtar metoder det ikke er hjemmel for av frykt for ikke å medvirke godt nok. Det er også andre grunner til at speilkopiering etter ligningsloven ikke nødvendigvis er mindre inngripende enn speilkopiering etter straffeprosessloven. Jeg er enig med mindretallet i *BLH vs. Norge* når de påpeker at risikoen for misbruk vil være like stor uavhengig av formålet med inngrepet. Myndighetene har ikke krav på innsyn i advokatkorrespondanse, uavhengig av om det er et skattevedtak eller en straffesak det er tale om. Etter straffeprosessloven er det også et krav om mistanke for at det skal kunne foretas beslag og speilkopiering. Et slikt krav er det ikke for å foreta tilsvarende handling etter ligningsloven. Uten krav om mistanke er det heller ikke et krav om at tingretten skal godkjenne speilkopieringen før den settes i verk. Det er dermed i hovedsak opp til ligningsmyndighetene selv å avgjøre om det skal foretas speilkopiering.

Jeg er altså av den oppfatning at ligningsloven ikke sikrer skattyter de rettigheter som konkret var til stede i *BLH vs. Norge* på en god nok måte. I tillegg mener jeg de generelle argumentene om ligningslovens regler som ble trukket frem, ikke bør tillegges like stor vekt ved vurderingen i denne oppgaven. Advokatkorrespondanse nyter et spesielt sterkt vern etter EMK art. 8.¹⁸⁴ Det bør derfor stilles høye krav til de rettssikkerhetsgarantier som skal ivareta denne rettigheten. Etter mitt syn bør speilkopiering etter ligningsloven likestilles med speilkopiering

¹⁸³ *BLH vs. Norge* mindretallets votum.

¹⁸⁴ *Michaud vs. Frankrike* avsnitt 118.

etter andre lover, for eksempel straffeprosessloven. For borgeren vil forholdet være like inn-
gripende, uavhengig av om det er ligningsmyndighetene eller Økokrim som beslaglegger og
gjennomgår speilkopien. Risikoen for at myndighetene får innsyn i taushetsbelagte opplys-
ninger er også like stor.

Som fremhevet i både *Michaud vs. Frankrike* og *Sallinen vs. Finland* er muligheten for uav-
hengig kontroll viktig for å sikre tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier. Jeg mener det er tvil-
somt om ligningslovens regler oppfyller de krav som kan stilles etter EMK art. 8 når det gjel-
der slik uavhengig kontroll. Det er kun klageadgangen som gir skattyter rett til uavhengig
prøving av hvilke dokumenter ligningsmyndighetene har krav på innsyn i. Klageadgangen gir
imidlertid først og fremst mulighet for en etterfølgende kontroll, ikke en uavhengig kontroll
mens inngrepet pågår. Etterfølgende kontroll bidrar ikke til å hindre at innsyn i advokatkor-
respondanse skjer. Fraværet av uavhengig kontroll kan til en viss grad avhjelpes dersom
skattyter selv er til stede ved gjennomgangen av speilkopien, men heller ikke her mener jeg
ligningsloven gir tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier. Ligningsmyndighetene kan selv av-
gjøre om det skal gjøres unntak i denne retten. Det er heller ingen regler som uttrykkelig hind-
rer ligningsmyndighetene i å starte gjennomgangen av speilkopien før skattyter har fått mu-
lighet til å være til stede. Når ligningsmyndighetene har mulighet til å foreta speilkopiering
uten krav om mistanke, er det desto viktigere at det finnes gode regler for gjennomgangen av
speilkopien.

Dagens regelverk om håndteringen av speilkopier er etter min mening uklart og mangelfullt.
Det er derfor behov for innføring av bestemmelser som tar stilling til hvordan speilkopier og
annet elektronisk beslag skal håndteres. Regelverket har blitt endret i takt med den elektronis-
ke utviklingen, i den forstand at ligningsmyndighetene har fått hjemmel til å ta i bruk disse
verktøyene. Reglene som skal sikre skattyters rettsikkerhet har derimot ikke blitt endret i
samme grad, og er derfor dårlig egnet til å løse de problemstillinger utviklingen fører med
seg.

4 Advokaters opplysningsplikt om skattyters forhold

4.1 Hovedregel

Etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 har "*enhver tredjepart*" plikt til å gi kontrollopplysninger om skattyter til ligningsmyndighetene. For at vedkommende skal anses som "tredjepart" er det et krav om en viss tilknytning mellom den opplysningspliktige og den ligningsmyndighetene krever opplysninger om.¹⁸⁵ Etter min mening er dette tilknytningskravet oppfylt for advokater som bistår en klient i et advokatoppdrag. Advokater har derfor som utgangspunkt opplysningsplikt som tredjepart.¹⁸⁶ Opplysningsplikten omfatter opplysninger som "*kan ha betydning for noens ligning*". Ordlyden er vid og omfatter alle opplysninger som kan bidra til å avklare noens skatteplikt.¹⁸⁷ Det er ikke et krav om at opplysningene faktisk vil få betydning for skattefastsettelsen, kun at opplysningene er relevante ved vurderingen.¹⁸⁸ Det er heller ikke et krav at ligningsmyndighetene kan knytte de innhentede opplysningene til navngitte aktører.¹⁸⁹ Etter dette er advokater i utgangspunktet pålagt en vid opplysningsplikt om sine klienter. Opplysningsplikten viker imidlertid for lovbestemt taushetsplikt, jfr. ligningsloven § 3-13A. Advokater er dermed ikke underlagt opplysningsplikt om informasjon som de har taushetsplikt om. Det er strl. § 144 som er avgjørende for rekkevidden av advokaters opplysningsplikt. Rekkevidden av taushetsplikten etter strl. § 144 og prosessbestemmelsene er imidlertid ulik, se punkt 2.2.4. Det er derfor uklart om opplysninger som er en del av "egentlig advokatvirksomhet" er unntatt opplysningsplikten. Forarbeidene til ligningsloven nevner ikke problemstillingen. Jeg vil anta at lovgiver har ment at det er opplysninger underlagt bevisforbud som skal være unntatt opplysningsplikten, da en annen tolkning vil medføre at advokater har taushetsplikt for tilnærmet alle opplysninger de besitter. Ordlyden i ligningsloven § 3-13A åpner imidlertid for tvil. Det er derfor ønskelig med en presisering, slik at det er helt klart hvilke opplysninger advokater er pliktig å gi.

¹⁸⁵ Prop. 141 L (2011-2012) s. 26.

¹⁸⁶ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 36.

¹⁸⁷ Prop. 141 L (2011-2012) s. 26.

¹⁸⁸ Prop. 141 L (2011-2012) s. 26-27.

¹⁸⁹ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 36.

4.2 Unntak

4.2.1 Opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 2

Ligningsloven § 6-2 nr. 2 lyder:

*"Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skatte-
yter."*

Bestemmelsen pålegger advokater en opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene som går foran den lovpålagte taushetsplikten etter strl. § 144. For advokater som får forespørsel fra ligningsmyndighetene om å utlevere opplysninger i henhold til denne bestemmelsen, vil det være viktig å vite hvilke opplysninger som nå er unntatt taushetsplikten. Gis det opplysninger som ikke faller inn under bestemmelsen, vil dette være strid med strl. § 144. Etter ordlyden er det opplysninger om hvilke pengeoverføringer som har funnet sted via advokatens klientkonti som er omfattet av opplysningsplikten. En naturlig forståelse er etter min mening at dette omfatter hvilke beløp som har gått inn og ut av klientkonti, hvem beløpene stammer fra, hvem beløpene er overført til og tidspunktet for overføringene.

I forarbeidene uttales det at utgangspunktet må være at advokaters opplysningsplikt skal omfatte de samme opplysningene som skatte- og avgiftsmyndighetene kan få fra banker og finansinstitusjoner.¹⁹⁰ Som eksempel på viktige opplysninger som myndighetene kan få fra disse nevnes opplysninger som gjør det mulig å identifisere de reelle kontrahenter, å kontrollere størrelsen på beløp og å få vite om eksistensen av midler eller andre mellomværende.¹⁹¹ Det sies også at skatte- og avgiftsmyndighetenes behov vil være dekket dersom de får innsyn i saldo og transaksjonsopplysninger på klientkonti.¹⁹² I høringsnotatet ble det presisert at opplysningsplikten ikke skal gjelde juridiske vurderinger.¹⁹³ Det ble også uttalt at *"bevegelser på*

¹⁹⁰ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 46.

¹⁹¹ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 34.

¹⁹² Prop. 150 LS (2012-2013) s. 46.

¹⁹³ Finansdepartementet (2013) s. 24.

en konto, beløp og tidspunkt for pengeoverføringer, og hvem som er parten i enkelttransaksjoner" er viktig for å kunne gjennomføre kontroll av skatteyteren.¹⁹⁴

Disse uttalelsene, sammenholdt med ordlyden, tilsier at det kun er faktiske opplysninger om bevegelsene på advokaters klientkonto som er underlagt opplysningsplikten. Hensynene bak taushetsplikten taler også for at bestemmelsen bør tolkes snevert. Formålet bak bestemmelsen er å sikre at myndighetene får en reell kontrolladgang av midler som går via advokaters klientkonti. Dette skal hindre at overføringer til utlandet kan skjules, gjøre det mulig for skattemyndighetene å følge pengestrømmer og hindre at midler blir unndratt skatt ved at de settes inn på en advokats klientkonti.¹⁹⁵ For å ivareta hensynet til klienten bør det kun være opplysninger som er strengt nødvendig for å oppnå disse formålene som faller inn under opplysningsplikten. Dette vil for det første innebære at de opplysningene det gis innsyn i bør være av ren regnskapsmessig art, der det kun er beløp, tidspunkt og parter som inngår. For det andre bør det forsikres om at dette er opplysninger en bank eller finansinstitusjon også ville sittet inne med dersom det var de som ble bedt om å gi opplysninger om pengeoverføringen. Opplysninger som sier noe om vurderingene og motivasjonen bak pengeoverføringen bør etter min mening ikke være omfattet av opplysningsplikten.

Det fremgår av forarbeidene at opplysninger om den juridiske rådgivningen ikke er omfattet av opplysningsplikten. Det er imidlertid ikke bare selve dokumentet som inneholder det juridiske rådet som er underlagt bevisforbud. Opplysninger som kan gi slutninger om hvilke juridiske råd som er gitt eller hva som er betrodd advokaten er også omfattet, se punkt 2.2.3. Det blir da et spørsmål om opplysninger om pengeoverføringer og klientforhold som kan gi grunnlag for slike slutninger er omfattet av opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 2. Problemstillingen ble reist av Advokatforeningen i deres høringsuttalelse. Departementet bemerket til dette:

"Departementet ser at det kan oppstå situasjoner der ein kontotransaksjon kan vere eit resultat av eit råd advokaten har gitt sin klient, men meiner opplysningsplikta og

¹⁹⁴ Finansdepartementet (2013) s. 23.

¹⁹⁵ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 42.

dokumentasjonsplikta må vere den same her som for andre opplysningar om konto-transaksjonar."¹⁹⁶

Videre uttaler departementet:

"Som det er nemnt over meiner departementet at faktiske opplysningar som kan gi uttrykk for råd eller vurderingar, må handsamast på same måte som andre faktiske transaksjonsopplysningar."¹⁹⁷ (min understrekning)

Uttalelsene taler for at det etter departementets syn skal opplyses om alle faktiske forhold rundt pengeoverføringen, uavhengig av om disse er et resultat av, eller kan gi slutninger om, de juridiske råd som er gitt. At det gis opplysninger om pengeoverføringer som er et resultat av et juridisk råd vil ikke nødvendigvis være problematisk, så lenge dette ikke gir informasjon om hva det juridiske rådet bestod i. Situasjonen er en annen dersom det er mulig å gjøre slutninger om hvilken rådgivning som ble gitt. En sontring mellom de opplysninger som kan gi slutninger om de juridiske rådene, og de som ikke kan det, vil imidlertid være vanskelig å praktisere. Etter de forholdsvis klare uttalelsene i forarbeidene er det heller ingen grunn til å tro at det var lovgivers intensjon å innføre en slik sontring.

4.2.2 Dokumentasjonsplikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 5

I høringsnotatet foreslo departementet opprinnelig at advokater også skulle ha opplysningsplikt om "underbilag og annen dokumentasjon". Dette ble kritisert av flere høringsinstanser, fordi en slik ordlyd skaper uklarhet om dokumenter som inneholder juridiske vurderinger er omfattet av opplysningsplikten. Ordlyden ble fjernet og erstattet av en regel om dokumentasjonsplikt i ligningsloven § 6-2 nr. 5. Etter denne bestemmelsen har advokater plikt til å dokumentere opplysninger som blir gitt etter § 6-2 nr. 2 på den måten som er nevnt i ligningsloven § 6-1 nr. 1 annet punktum. Ligningsloven § 6-1 nr. 1 lyder som følger:

"Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysninger ved for eksempel å gi innsyn i, legge frem, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsma-

¹⁹⁶ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 47.

¹⁹⁷ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 48.

teriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer".

Ordlyden i bestemmelsen taler for at advokater er underlagt en vid dokumentasjonsplikt. Eksemplene på dokumentasjon som nevnes, vil typisk være dokumenter som inneholder eller gir uttrykk for en advokats juridiske råd og vurderinger. Tas bestemmelsen på ordet vil den dermed kunne innebære et vidtrekkende unntak i advokaters taushetsplikt. I forarbeidene modifiseres imidlertid dette. Departementet uttaler følgende:

*"Kravet til dokumentasjon vil ikkje rekke lengre enn opplysningsplikta, og omfatter derfor berre dokumentasjon av dei faktiske opplysningane som skatte- og avgiftsstyresmaktene har åtgang til å krevje. Dersom opplysningsplikta er avgrensa av teieplikta, vil det same gjelde dokumentasjonsplikta. Fordi opplysningsplikta gjeld opplysningar, og ikkje spesifikke dokument, kan opplysningspliktige ta ut eventuelle delar av dokument som også inneheld andre opplysningar enn dei som dokumenterer opplysningspliktig informasjon. Det same gjeld opplysningar som er underlagt teieplikt, med mindre det er bestemt i lov at den skal vike for opplysningsplikta."*¹⁹⁸

I neste avsnitt uttales det:

*"Advokaten skal ikkje gi meir dokumentasjon enn det som er nødvendig for å bekrefte opplysningane som blir gitt om pengeoverføringar, innskot og gjeld, og om eventuelle partar."*¹⁹⁹

Etter disse uttalelsene synes det klart at dokumentasjonsplikten ikke er ment å skulle være så omfattende for advokater som ordlyden gir inntrykk av. Hensynene bak taushetsplikten taler også for at ordlyden i bestemmelsen må tolkes snevert i disse tilfellene. Det vil være lettere å få opplysninger om den juridiske rådgivningen dersom ligningsmyndighetene får innsyn i den type dokumenter som er nevnt. En vid tolkning av bestemmelsen vil derfor kunne innebære en svekkelse av klientens rett på taushet. Av denne grunn bør dokumentasjonsplikten etter min mening være begrenset til de opplysninger som er nødvendig for å dokumentere at

¹⁹⁸ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 47.

¹⁹⁹ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 47.

pengeoverføringen fant sted, og at beløp og parter stemmer overens med de opplysningene som er gitt. Dette kan typisk være en kontoutskrift eller lignende som kan utleveres av regnskapsavdelingen i advokatfirmaet. Dokumentasjon som inneholder opplysninger ut over dette bør ikke omfattes av bestemmelsen. Dette gjør seg særlig gjeldende for opplysninger som kan gi slutninger om de juridiske vurderinger og motivasjonen bak pengeoverføringen.

5 Avsluttende betraktninger

5.1 Oppsummering

Oppgaven har tatt for seg forholdet mellom advokaters taushetsplikt og opplysningsplikten etter ligningsloven. Vi har sett at advokatkorrespondanse i utgangspunktet er unntatt opplysningsplikten etter ligningsloven §§ 4-1, 6-1 og 6-2. Et samtykke til innsyn i advokatkorrespondanse må oppfylle kravene til en gyldig viljeserklæring, herunder kravene til et informert samtykke. Vi har imidlertid sett at det kan stilles strenge krav til skattyters egen kunnskap ved avgjørelsen av om samtykket er informert. Skattyter må også være oppmerksom på at samtykke kan gis ved passivitet. Tilbakekall av samtykke har ikke tilbakevirkende kraft. Dette innebærer at dersom det gis samtykke til innsyn i forvaltningssaken, kan disse opplysningene legges frem for retten i en senere rettssak.

Videre har vi sett at ligningslovens regler om speilkopiering ikke gir skattyter et tilstrekkelig vern mot innsyn i opplysninger underlagt advokaters taushetsplikt. Sammenlignet med reguleringen på andre rettsområder, er skattyters rettssikkerhet dårlig ivaretatt, og regelverket bærer preg av ikke å være tilpasset de utfordringer elektronisk beslag fører med seg. I tillegg mener jeg det er tvilsomt om regelverket oppfyller de krav til uavhengig kontroll som følger av EMK art. 8.

Vi har også sett at ligningsloven § 6-2 nr. 2 innebærer en utvidelse av advokaters opplysningsplikt. Etter denne bestemmelsen er advokater forpliktet til å gi opplysninger om pengeoverføringer via klientkonti til ligningsmyndighetene. Jeg har argumentert for at bestemmelsen må tolkes snevert, slik at det kun er de rene transaksjonsopplysningene som er underlagt opplysningsplikt. Dersom bestemmelsen tolkes på denne måten, vil ikke bestemmelsen være et stort inngrep i advokaters taushetsplikt, slik jeg ser det.

5.2 Utfordringer ved ytterligere unntak fra taushetsplikten

Ligningsloven § 6-2 nr. 2 innebærer ikke et stort inngrep i advokaters taushetsplikt slik den er i dag, men bestemmelsen er likevel et uttrykk for at myndighetene ønsker økt innsyn i advokatkorrespondanse. De senere år har det vært en debatt om hvor langt hensynene bak advokaters taushetsplikt rekker. Advokatyrrket har gjennomgått en stor endring de siste tiårene, og dette har medført uenighet om hvorvidt advokater alltid bør være underlagt en "sterk" taushetsplikt. Advokatens rolle har tradisjonelt vært å opptre som forsvarer i straffesaker, og som rådgiver i sivile tvister. Rollen som rådgiver i fasen før tvist oppstår har imidlertid endret seg mye. Advokater har blitt mer profesjonelle, og yter ofte en mer sammensatt bistand enn det som var tilfelle tidligere. Det har også blitt mer vanlig å bistå med økonomisk og strategisk rådgivning, i tillegg til den rene juridiske rådgivningen. I NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* ble denne problemstillingen fremhevet. Det ble her innført et skille mellom transaksjonsrådgivning og skatterådgivning, der kun skatterådgivningen skulle være underlagt den "sterke" taushetsplikten.²⁰⁰ Skillet er ikke videreført i senere forarbeider. Det gir imidlertid uttrykk for et ønske om å finne en regulering som kan gi ligningsmyndighetene økt innsyn.

Det er ikke nødvendigvis slik at reguleringen av advokaters taushetsplikt slik den er i dag, er den beste. Hensynene bak advokaters taushetsplikt har kanskje mindre vekt i de tilfeller hvor advokaten opptrer som økonomisk og strategisk rådgiver, enn i de tilfeller hvor det gis ren juridisk rådgivning. Problemet er at advokatene ofte gjør begge deler, og at det ikke er noe klart skille mellom når man gjør hva. All rådgivningen kan derfor inngå som et ledd i et "egentlig advokatoppdrag". Dersom det skal gjøres en endring i hva som er underlagt den "sterke" taushetsplikten, er det uten tvil viktig at det foretas en grundig og helhetlig vurdering. I denne forbindelse vil advokatlovutvalget spille en viktig rolle. Våren 2013 ble det nedsatt et utvalg som skal komme med forslag til en ny advokatlov. Reglene om advokaters taushetsplikt er ett av temaene som skal vurderes. Jeg er tvilende til om det er praktisk gjennomførbart å innføre enda en differensiering, i tillegg til dagens regel om at kun "egentlig advokatvirksomhet" er omfattet av den "sterke" taushetsplikten. Grensedragningen mellom "egentlig advokatvirksomhet" og annen advokatvirksomhet er imidlertid ikke klar. Et alternativ vil derfor være å innføre bestemmelser i den nye advokatloven som er tydeligere på hva som er definert

²⁰⁰ NOU 2009:4 s. 159.

som "egentlig advokatvirksomhet". En slik definisjon vil nok ikke medføre at problemet rundt grensedragningen forsvinner, men kan medvirke til en viss avklaring og bevisstgjøring blant advokater om når de opptrer i hvilken rolle.

På skatterettens område har lovgiver både i NOU 2009:4 og i Prop. 150 LS (2012-2013) uttrykt ønske om å få økt innsyn i advokatkorrespondanse. I sistnevnte forarbeid uttaler departementet blant annet at ligningsmyndighetene klart vil ha nytte av å få flere opplysninger fra advokater som tredjepart.²⁰¹ Det er derfor en nærliggende mulighet for at det vil innføres ytterligere unntak fra advokaters taushetsplikt i fremtiden. Dersom dette gjøres er det viktig at det tas hensyn til de ulemper ytterligere uthuling av taushetsplikten kan medføre.

Dersom klienten er usikker på om opplysninger han gir advokaten vil bli gitt videre til ligningsmyndighetene, kan dette medføre at opplysninger holdes tilbake. Klienten kan for eksempel være av den oppfatning at videreformidling vil være en ulempe. Det er imidlertid ikke sikkert klientens vurdering av situasjonen er korrekt. Det er en mulighet for at det etter advokatens skjønn hadde vært en fordel å vise samarbeidsvilje, og opplyse om akkurat disse forholdene. Klientens redsel kan da medvirke til at hans troverdighet hos ligningsmyndighetene svekkes. Tilbakeholdelse kan også medføre at advokaten enten ikke har tilstrekkelig faktisk grunnlag til å gi råd, eller rådene som gis blir mindre gode fordi viktig informasjon mangler.

Dersom advokaten frykter at det gis innsyn i hans rådgivning vil dette kunne medføre at han blir mer tilbakeholden med å gi skriftlige råd. Det er en fare for at en større del av rådgivningen blir muntlig, noe som øker risikoen for at klienten misforstår eller ikke husker rådet som gis. Advokaten vil også risikere å bli stilt i en vanskelig situasjon: God rådgivning innebærer også å gi uttrykk for svakheter ved klientens argumentasjon. Dersom ligningsmyndighetene får rett til innsyn i rådgivningen vil advokaten måtte velge mellom å gi klienten en dårligere rådgivning, eller å åpne for at myndighetene får sine mulige innsigelser servert på "sølvfat".

En rett til innsyn i advokatkorrespondanse skaper en skjev maktbalanse mellom myndighetene og borger. Myndighetene får mulighet til å få innsyn i sin motparts interne korrespondanse, mens borgeren ikke har samme mulighet. Alle disse forholdene gjør at ytterligere uthuling av

²⁰¹ Prop. 150 LS (2012-2013) s. 43.

advokaters taushetsplikt vil innebære en svekkelse av skattyters rettssikkerhet. I tillegg er det viktig at det tas hensyn til EMK art. 8 ved en eventuell ny regulering av advokaters opplysningsplikt. Dersom det gjøres et mer vidtgående unntak fra advokaters taushetsplikt stilles det ytterligere krav til både hjemmelens forutberegnelighet og begrunnelse, og til gode rettssikkerhetsgarantier. En rettssikkerhetsgaranti kan være å innføre et krav om mistanke for at advokater skal ha plikt til å gi opplysninger ut over de som faller inn under ligningsloven § 6-2 nr. 2, eller for at skattyter skal ha opplysningsplikt om taushetsbelagt informasjon.

Et ønske om mer innsyn er ikke unikt på skatterettens område. Det er en trend de senere år at samfunnsvernet har blitt gitt større vekt enn individvernet.²⁰² Trenden tok seg særlig opp etter 11. september 2001, og har sannsynligvis blitt ytterligere styrket etter 22. juli 2011. Det omstridte datalagringsdirektivet er et godt eksempel på denne utviklingen. Jeg mener problemstillingene knyttet til slikt innsyn er urovekkende lite behandlet i forarbeidene til ligningsloven. Problemstillingene nevnes i NOU 2009:4, men avfeies ofte ganske kort med den begrunnelse at behovet for å bekjempe kriminalitet og for å sikre skatteinntekter er svært viktig. Det uttales blant annet følgende:

*"En total taushetsplikt for advokater i skatte- og avgiftssaker begrunnes gjerne med et generelt og prinsipielt standpunkt om at advokaters taushetsplikt må vernes. Imidlertid må man etter disse medlemmenes oppfatning se på de underliggende realiteter, og da vil hensynet til vern om skattefundamentet og avdekking av skatteunndragelser måtte veie tyngre enn det rene prinsipp."*²⁰³

Det er imidlertid viktig at de rene prinsipper ikke blir glemt. Prinsipielle argumenter kommer ofte til kort overfor tiltak som løser presumptivt presserende problemer, og i denne prosessen tar vi oss ofte ikke tid til å reflektere over hvordan alle tiltakene til sammen endrer samfunnet vi lever i.²⁰⁴

²⁰² Lund (2010) s. 53.

²⁰³ NOU 2009:4 s. 160.

²⁰⁴ Svendsen (2010) s. 24.

6 Litteraturliste

Lover

- 1902 Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven) av 22. mai 1902 nr. 10
- 1915 Lov om domstolene (Domstolloven) av 13. august 1915 nr. 5
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (Ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1981 Lov om rettergangsmåten i straffesaker (Straffeprosessloven) av 22.mai 1981 nr. 25
- 1999 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (Menneskerettsloven) av 21. mai 1999 nr. 30
- 1999 Lov om helsepersonell mv. (Helsepersonelloven) av 2. juli 1999 nr. 64
- 2004 Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (Konkurranseloven) av 5. mars 2004 nr. 12
- 2005 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (Tvisteloven) av 17. juni 2005 nr. 90

Forarbeider

Udkast til Lov om Rettergangsmaaden i straffesager med Motiver (1886)

- | | |
|--------------------------|---|
| Ot.prp.nr.1 (1910) | <i>Om utfærdigelse av love om domstolene og om rettergangsmaaten i tvistemaal</i> |
| NUT 1969:3 | <i>Innstilling om rettergangsmåten i straffesaker fra Straffeprosesslovkomiteen</i> |
| Ot.prp.nr.29 (1978-1979) | <i>Om ligningslov og endringer andre lover</i> |
| Ot.prp.nr.53 (1983-1984) | <i>Om lov om ikraftsetting og endring av den nye straffeprosessloven m.m.</i> |

Ot.prp.nr.13 (1998-1999)	<i>Om lov om helsepersonell m v (helsepersonelloven)</i>
Ot.prp.nr.6 (2003-2004)	<i>Om lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven)</i>
Ot.prp.nr.1 (2008-2009)	<i>Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer</i>
NOU 2009:4	<i>Tiltak mot skatteunndragelser</i>
Prop. 141 L (2011-2012)	<i>Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)</i>
Prop. 75 L (2012-2013)	<i>Endringer i konkurranse-loven</i>
Prop. 150 LS (2012-2013)	<i>Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga</i>

Forskrifter

1996 Forskrift til domstoloven kapittel 11 (Advokatforskriften) av 20. desember 1996 nr. 1161

2013 Forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll av 8. mars 2013 nr. 258

Høyesterettsdommer

Rt. 1986 s. 1149

Rt. 1992 s. 894

Rt. 1996 s. 464

Rt. 1996 s. 1081

Rt. 1998 s. 1891

Rt. 1999 s. 911

Rt. 2003 s. 219

Rt. 2004 s. 1668

Rt. 2006 s. 799

Rt. 2006 s. 1071

Rt. 2007 s. 1612
Rt. 2008 s. 158
Rt. 2008 s. 504
Rt. 2008 s. 645
Rt. 2010 s. 740
Rt. 2010 s. 1638
Rt. 2012 s. 868
Rt. 2012 s. 1601
Rt. 2012 s. 1639
Rt. 2013 s. 92
Rt. 2013 s. 968
Rt. 2013 s. 1206
Rt. 2013 s. 1282
Rt. 2013 s. 1336
HR-2014-79-U

Underrettsdommer

LB-2013-158591

Dommer fra den europeiske menneskerettighetsdomstolen (EMD)

Dom 24. mars 1988 i sak 10465/83, *Olsson v. Sweden*

Dom 25. mars 1992 i sak 13590/88, *Campbell v. The United Kingdom*

Dom 16. desember 1992 i sak 13710/88, *Niemietz v. Germany*

Dom 16. april 2002 i sak 37971/97, *Société Colas Est and Others v. France*

Dom 28. april 2005 i sak 41604/98, *Buck v. Germany*

Dom 27. september 2005 i sak 50882/99, *Petri Sallinen and Others v. Finland*

Dom 6. desember 2012 i sak 12323/11, *Michaud v. France*

Dom 14. mars 2013 i sak 24117/08, *Bernh Larsen Holding and Others v. Norway*

Internasjonale traktater og retningslinjer

EMK	Den europeiske menneskerettighetskonvensjon, Roma 1950
CCBE	Charter of Core Principles of the European legal profession and Code of Conduct for European lawyers, Brussels 2008

Bøker og artikler

Banoun, Bettina.	<i>Ligningsmyndighetenes innsyn i materiale underlagt advokaters taushetsplikt. I: Advokaters taushetsplikt under press? Merete Smith og Øyvind Precht-Jensen (red.). Oslo, 2010. s. 125-146</i>
Bjerke, Hans Kristian, Erik Keiserud og Knut Erik Sæther.	<i>Straffeprosessloven kommentar-utgave bind I. 4. utg. Oslo, 2011</i>
Bratholm, Anders og Magnus Matningsdal.	<i>Straffeloven anden del. Oslo, 1995</i>
Harboe, Einar, Truls Leikvang og Rino S. Lystad.	<i>Ligningsloven kommentarutgave. 6. utg. Oslo, 2005</i>
Lous, Georg.	<i>Sakføreres taushetsplikt. Oslo, 1960</i>
Lund, Ketil.	<i>Nedbyggingen av den liberale rettsstat. I: Til forsvar for personvernet. Kristin Clemet og John. O. Egeland (red.). Oslo, 2010. s. 53-78</i>
Meidell, Merete Havre.	<i>Når kan et inngrep i advokaters taushetsplikt legitimeres etter</i>

EMK artikkel 8 nr. 2? I: Advokaters taushetsplikt under press?
Merete Smith og Øyvind Precht-Jensen (red.). Oslo, 2010. s.
44-64

Reiss-Andersen, Berit. *Taushetspliktens innhold, formål og betydning. I: Advokaters taushetsplikt under press?* Merete Smith og Øyvind Precht-Jensen (red.). Oslo, 2010, s. 13-20

Schei, Tore, Arnfinn Bårdsen, Dag Bugge Nordén, Christian Reusch og Toril M. Øie.
Tvisteloven kommentarutgave bind II. 2.utg. Oslo, 2013

Skoghøy, Jens Edvin A. *Tvisteløsning.* Oslo, 2010

Skoghøy, Jens Edvin. *Advokaters taushetsplikt og de korresponderende bevisforbud i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119. I: Tidsskrift for Strafferett.* (2013:2) s. 165-197

Svalheim, Knut. *Advokaters taushetsplikt.* Oslo, 1996

Svendsen, Lars Fr. H. *Hvorfor personvern? Om frihet og retten til privatliv. I: Til forsvar for personvernet.* Kristin Clemet og John. O. Egeland (red.). Oslo, 2010. s. 15-24

Nettsider

Advokatforeningen. *Høringsuttalelse – NOU 2009:4 tiltak mot skatteunndragelser.* (2009)

17.6.2009

http://www.regjeringen.no/upload/FIN/Vedlegg/sl/Horingsuttalelser/2009/juni/72_advokatfor.pdf [sitert 26.3.2014]

Finansdepartementet. *Høringsnotat – Forslag om unntak i advokaters taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet* (2013) 8.1.2013

http://www.regjeringen.no/pages/38190415/Hoeringsnotat_EF.pdf [sitert 3.2.2014]

Justis- og beredskapsdepartementet. *Advokatlovutvalget* (2013) 11.1.2013

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/dep/styre-rad-og-utval/tidsbegrensede-styrer-rad-og-utvalg/advokatlovutvalget.html?id=711906> [sitert 25.3.2014]